

## I

(Actes dont la publication est une condition de leur applicabilité)

**RÈGLEMENT (CE) N° 1725/2003 DE LA COMMISSION****du 29 septembre 2003****portant adoption de certaines normes comptables internationales conformément au Règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil****(Texte présentant de l'intérêt pour l'EEE)**

LA COMMISSION DES COMMUNAUTÉS EUROPÉENNES,

vu le traité instituant la Communauté européenne,

vu le règlement (CE) n° 1606/2002 du Parlement européen et du Conseil du 19 juillet 2002 sur l'application des normes comptables internationales <sup>(1)</sup>, et notamment son article 3, paragraphe 3,

considérant ce qui suit:

- (1) Le règlement (CE) n° 1606/2002 prévoit que, pour chaque exercice commençant le 1<sup>er</sup> janvier 2005 ou après cette date, les sociétés régies par le droit national d'un État membre et dont les titres sont admis à la négociation sur un marché réglementé sont tenues de préparer leurs comptes consolidés conformément aux normes comptables internationales définies à l'article 2 dudit règlement.
- (2) La Commission, ayant pris en considération les avis du comité technique comptable, a conclu que les normes comptables internationales en vigueur le 14 septembre 2002 remplissent les conditions d'adoption énoncées à l'article 3 du règlement (CE) n° 1606/2002.
- (3) La Commission a également pris en considération les projets d'amélioration en cours tendant à réviser un grand nombre de normes en vigueur. Les normes comptables internationales telles que révisées à l'issue de ces projets seront étudiées aux fins de leur adoption dès qu'elles auront acquis un caractère définitif. L'existence de ces propositions de modifications n'a pas d'incidence sur la décision de la Commission d'adopter les normes en vigueur, sauf en ce qui concerne l'IAS 32 Instruments financiers: Informations à fournir et présentation et l'IAS 39 Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation, ainsi qu'un petit nombre d'interprétations de ces normes publiées par le Standing Interpretation Committee, ou Comité permanent d'interprétation, à savoir: SIC 5 Classification des Instruments Financiers

— Clauses conditionnelles de règlement, SIC 16 Capital social — Propres instruments de capitaux propres rachetés (actions propres) et SIC 17 Capitaux propres — Coûts d'une transaction portant sur les capitaux propres.

- (4) L'existence de normes de qualité applicables aux instruments financiers (y compris les instruments dérivés) est importante pour le marché européen des capitaux. Toutefois, pour ce qui concerne les IAS 32 et 39, les modifications actuellement envisagées sont si profondes qu'il convient de ne pas adopter aujourd'hui la version existante de ces normes. Dès que le projet de révision en cours aura abouti et que les normes révisées auront été publiées, la Commission étudiera leur adoption en priorité, conformément au règlement (CE) n° 1606/2002.
- (5) En conséquence, toutes les normes comptables internationales en vigueur le 14 septembre 2002, à l'exception des IAS 32 et 39 et des interprétations y relatives, doivent être adoptées.
- (6) Les mesures prévues dans le présent règlement sont conformes à l'avis du comité de réglementation comptable,

A ARRÊTÉ LE PRÉSENT RÈGLEMENT:

*Article premier*

Les normes comptables internationales citées en annexe sont adoptées.

*Article 2*

Le présent règlement entre en vigueur le troisième jour suivant celui de sa publication au *Journal officiel de l'Union européenne*.

<sup>(1)</sup> JO L 243 du 11.9.2002, p. 1.

Le présent règlement est obligatoire dans tous ses éléments et directement applicable dans tout État membre.

Fait à Bruxelles, le 29 septembre 2003.

*Par la Commission*

Frederik BOLKESTEIN

*Membre de la Commission*

---

## ANNEXE

**NORMES COMPTABLES INTERNATIONALES**

IAS 1:	Présentation des états financiers (révisée en 1997)
IAS 2:	Stocks (révisée en 1993)
IAS 7:	Tableaux des flux de trésorerie (révisée en 1992)
IAS 8:	Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables (révisée en 1993)
IAS 10:	Événements postérieurs à la date de clôture (révisée en 1999)
IAS 11:	Contrats de construction (révisée en 1993)
IAS 12:	Impôts sur le résultat (révisée en 2000)
IAS 14:	Information sectorielle (révisée en 1997)
IAS 15:	Information reflétant les effets des variations de prix (reformatée en 1994)
IAS 16:	Immobilisations corporelles (révisée en 1998)
IAS 17:	Contrats de location (révisée en 1997)
IAS 18:	Produits des activités ordinaires (révisée en 1993)
IAS 19:	Avantages du personnel (révisée en 2002)
IAS 20:	Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique (reformatée en 1994)
IAS 21:	Effets des variations des cours des monnaies étrangères (révisée en 1993)
IAS 22:	Regroupements d'entreprises (révisée en 1998)
IAS 23:	Coûts d'emprunt (révisée en 1993)
IAS 24:	Information relative aux parties liées (reformatée en 1994)
IAS 26:	Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite (reformatée en 1994)
IAS 27:	États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales (révisée en 2000)
IAS 28:	Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (révisée en 2000)
IAS 29:	Information financière dans les économies hyperinflationnistes (reformatée en 1994)
IAS 30:	Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées (reformatée en 1994)
IAS 31:	Information financière relative aux participations dans des coentreprises (révisée en 2000)
IAS 33:	Résultat par action (1997)
IAS 34:	Information financière intermédiaire (1998)
IAS 35:	Abandon d'activités (1998)
IAS 36:	Dépréciation d'actifs (1998)
IAS 37:	Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels (1998)
IAS 38:	Immobilisations incorporelles (1998)
IAS 40:	Immeubles de placement (2000)
IAS 41:	Agriculture (2001)

**INTERPRÉTATIONS DU COMITÉ PERMANENT D'INTERPRÉTATIONS**

- SIC-1: Cohérence des méthodes — Différentes méthodes de détermination du coût des stocks
- SIC-2: Cohérence des méthodes — Incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs
- SIC-3: Élimination des profits et pertes latents résultant de transactions avec des entreprises associées
- SIC-6: Coûts de modification de logiciels existants
- SIC-7: Introduction de l'euro
- SIC-8: Première application des IAS en tant que référentiel comptable
- SIC-9: Regroupements d'entreprises — Classification en acquisitions ou en mises en commun d'intérêts
- SIC-10: Aide publique — Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles
- SIC-11: Opération de change — Incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs
- SIC-12: Consolidation — Entités ad hoc
- SIC-13: Entités contrôlées conjointement — Apports non monétaires par des coentrepreneurs
- SIC-14: Immobilisations corporelles — Indemnisation liée à la dépréciation ou à la perte de biens
- SIC-15: Avantages dans les contrats de location simple
- SIC-18: Cohérence et permanence des méthodes — Méthodes alternatives
- SIC-19: Monnaie de présentation — Évaluation et présentation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29
- SIC-20: Méthode de la mise en équivalence — Comptabilisation des pertes
- SIC-21: Impôt sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués
- SIC-22: Regroupements d'entreprises — Ajustements ultérieurs des justes valeurs et du goodwill présentés initialement
- SIC-23: Immobilisations corporelles — Coûts des inspections ou des révisions majeures
- SIC-24: Résultats par action — Instruments financiers et autres contrats qui peuvent être réglés en actions
- SIC-25: Impôt sur le résultat — Changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires
- SIC-27: Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location
- SIC-28: Regroupement d'entreprises — «Date d'échange» et juste valeur des instruments de capitaux propres
- SIC-29: Informations à fournir — Accords de concession de services
- SIC-30: Monnaie de présentation des états financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation
- SIC-31: Produits des activités ordinaires — Opérations de troc portant sur des services de publicité
- SIC-32: Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites web
- SIC-33: Consolidation et méthode de la mise en équivalence — Droits de vote potentiels et répartition des pourcentages d'intérêt

*Note:* Les annexes aux présentes normes et interprétations ne sont pas considérées comme faisant partie de celles-ci et ne sont donc pas reproduites.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 1  
(RÉVISÉE EN 1997)****Présentation des états financiers**

La présente norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 1, La révélation des méthodes comptables, IAS 5, Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers, et IAS 13, La présentation de l'actif à court-terme et du passif à court-terme, approuvées par le Conseil de l'IASC sous leur version reformatée en 1994. IAS 1 (révisée en 1997) a été approuvée par le Conseil de l'IASC en juillet 1997 et est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1998.

En mai 1999, IAS 10 (révisée 1999), Événement postérieur à la date de clôture, paragraphes modifiés 63(c), 64, 65(a) and 74(c). Les textes modifiés entreront en vigueur quand IAS 10 (révisée 1999) rentrera en vigueur — i.e., pour les états financiers annuels couvrant les périodes débutant à partir ou après le 1<sup>er</sup> janvier 2000.

Les interprétations suivantes du SIC font référence à IAS 1:

- SIC 8: Première application des IAS en tant que référentiel comptable,
- SIC-18: Cohérence et permanence des méthodes — Méthodes alternatives,
- SIC-27: Évaluer la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location,
- SIC-29: Informations à fournir — Accords de concession de services.

## INTRODUCTION

1. La présente Norme («IAS 1 (révisée en 1997)») annule et remplace IAS 1, La révélation des méthodes comptables, IAS 5, Les informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers, et IAS 13, La présentation de l'actif à court-terme et du passif à court-terme. IAS 1 (révisée) entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1998, mais ces dispositions étant cohérentes avec celles des Normes existantes, une application anticipée est encouragée.
2. La Norme actualise les dispositions des Normes qu'elle remplace, de façon cohérente avec le Cadre de préparation et de présentation des états financiers. De plus, elle est destinée à améliorer la qualité des états financiers présentés en utilisant les Normes comptables internationales:
  - (a) en faisant en sorte que les états financiers qui déclarent se conformer aux IAS se conforment à chaque Norme applicable, y compris à toutes leurs dispositions en matière d'informations à fournir;
  - (b) en faisant en sorte que les écarts par rapport aux dispositions des IAS se limitent à des cas extrêmement rares (les cas de non-conformité seront examinés et des commentaires complémentaires seront publiés lorsque nécessaire);
  - (c) en fournissant des commentaires sur la structure des états financiers y compris les dispositions minimum pour chacun des états de synthèse, sur les méthodes comptables et sur les notes annexes, ainsi qu'une Annexe à titre d'illustration; et en
  - (d) établissant (sur la base du Cadre) des dispositions pratiques telles que l'importance relative, la continuité d'exploitation, les méthodes comptables à adopter en l'absence de Norme, la cohérence et la présentation d'informations comparatives.
3. Pour répondre aux demandes des utilisateurs qui souhaitent avoir une information plus complète sur la «performance» évaluée plus largement que par le seul «résultat» présenté dans le compte de résultat, la Norme établit une nouvelle disposition pour la présentation dans un état de synthèse de ces profits et pertes qui ne sont pas actuellement présentés dans le compte de résultat. Ce nouvel état peut se présenter sous la forme d'un tableau «traditionnel» de rapprochement des capitaux propres en colonnes ou sous la forme d'un état de performance à proprement parler. En avril 1997, le Conseil de l'IASC s'est engagé sur le principe d'entreprendre un examen du mode d'évaluation et de communication de la performance. Le projet devrait considérer, dans un premier temps, l'interaction entre la communication sur la performance et les objectifs de communication financière selon le Cadre. Ainsi, des propositions seront élaborées par l'IASC en cette matière.

**IAS 1**

4. La Norme s'applique à toutes les entreprises présentant des informations financières conformément aux IAS, y compris les banques et les entreprises d'assurances. Les structures minimum requises sont conçues pour être suffisamment souples afin de s'adapter à tout type d'entreprise. Les banques, par exemple, devraient pouvoir élaborer un mode de présentation conforme à la présente Norme et aux dispositions plus détaillées de IAS 30, informations à fournir dans les états financiers des banques et des établissements financiers.

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application	1-4
Objet des états financiers	5
Responsabilité relative aux états financiers	6
Composantes des états financiers	7-9
Considérations générales	10-41
Image fidèle et conformité aux Normes comptables internationales	10-19
Méthodes comptables	20-22
Continuité d'exploitation	23-24
Méthode de la comptabilité d'engagement	25-26
Cohérence de la présentation	27-28
Importance relative et regroupement	29-32
Compensation	33-37
Informations comparatives	38-41
Structure et contenu	42-102
Introduction	42-52
Identification des états financiers	44-48
Durée de l'exercice	49-51
Rapidité de diffusion de l'information	52
Bilan	53-74
Distinction entre éléments courants et non-courants	53-56
Actifs courants	57-59
Passifs courants	60-65
Informations à présenter au bilan	66-71
Informations à présenter soit au bilan soit dans les notes annexes	72-74

## IAS 1

Compte de résultat	75-85
Informations à présenter au compte de résultat	75-76
Informations à présenter soit au compte de résultat soit dans les notes annexes	77-85
Variation des capitaux propres	86-89
Tableau des flux de trésorerie	90
Notes annexes aux états financiers	91-102
Structure	91-96
Présentation des méthodes comptables	97-101
Autres informations à fournir	102
Date d'entrée en vigueur	103-104

Les Normes, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire une base de présentation générale à tous des états financiers, afin qu'ils soient comparables tant aux états financiers de l'entreprise pour les exercices antérieurs qu'aux états financiers d'autres entreprises. Pour atteindre cet objectif, la présente Norme établit les considérations générales de présentation des états financiers, porte des commentaires sur leur structure et établit les dispositions minimum pour le contenu des états financiers. La comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir sur des événements et des transactions spécifiques font l'objet d'autres Normes comptables internationales.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit s'appliquer à la présentation de tous les états financiers à usage général établis et présentés conformément aux Normes comptables internationales.***
2. On entend par états financiers à usage général les états financiers destinés à satisfaire les besoins des utilisateurs qui ne sont pas en mesure d'imposer des demandes de rapports financiers adaptés à leurs besoins d'informations spécifiques. Les états financiers à usage général comprennent les états financiers présentés séparément ou à l'intérieur d'un autre document public tel qu'un rapport annuel ou un prospectus. La présente Norme ne s'applique pas à l'information financière intermédiaire résumée. Elle s'applique aussi bien aux états financiers individuels d'une entreprise qu'aux états financiers consolidés d'un groupe d'entreprises. Toutefois, elle n'exclut pas la présentation dans un même document des états financiers consolidés établis conformément aux Normes comptables internationales et des états financiers individuels de la société mère établis conformément aux dispositions nationales, dans la mesure où les bases respectives d'élaboration sont clairement indiquées dans l'exposé des méthodes comptables.
3. La présente Norme s'applique à toutes les entreprises y compris les banques et les entreprises d'assurances. Des dispositions supplémentaires pour les banques et les institutions financières assimilées, cohérentes avec les dispositions de la présente Norme, sont détaillées dans IAS 30, Informations à fournir dans les états financiers des banques et des établissements financiers.
4. La présente Norme utilise une terminologie adaptée à une entreprise à but lucratif. Les dispositions de la présente Norme peuvent donc s'appliquer aux entreprises commerciales du secteur public. Les organismes à but non lucratif, les institutions publiques et les autres entreprises du secteur public souhaitant appliquer la présente Norme peuvent avoir besoin de modifier les descriptions utilisées pour certains postes des états financiers et pour les états financiers eux-mêmes. Ces entreprises peuvent également présenter des composantes supplémentaires dans leurs états financiers.

**IAS 1**

## OBJET DES ÉTATS FINANCIERS

5. Les états financiers sont une représentation financière structurée de la situation financière et des transactions conduites par une entreprise. L'objectif des états financiers à usage général est de fournir des informations sur la situation financière, la performance et les flux de trésorerie de l'entreprise qui soient utiles à un large éventail d'utilisateurs pour la prise de décisions économiques. Les états financiers montrent également les résultats de la gestion par la direction des ressources qui lui sont confiées. Pour remplir cet objectif, les états financiers fournissent des informations sur:
- (a) les actifs;
  - (b) les passifs;
  - (c) les capitaux propres;
  - (d) les produits et les charges, y compris les profits et les pertes; et
  - (e) les flux de trésorerie.

Ces informations, accompagnées des autres informations fournies dans les notes annexes aux états financiers, aident les utilisateurs à prévoir les flux de trésorerie futurs de l'entreprise, en particulier leur échéance et l'assurance de leur concrétisation en trésorerie et en équivalents de trésorerie.

## RESPONSABILITÉ RELATIVE AUX ÉTATS FINANCIERS

6. Le conseil d'administration et/ou à tout autre organe de direction de l'entreprise est responsable de la préparation et de la présentation de ses états financiers.

## COMPOSANTES DES ÉTATS FINANCIERS

7. ***Un jeu complet d'états financiers comprend les composantes suivantes:***
- (a) ***un bilan;***
  - (b) ***un compte de résultat;***
  - (c) ***un état indiquant:***
    - (i) ***soit les variations des capitaux propres;***
    - (ii) ***soit les variations des capitaux propres autres que celles résultant de transactions sur le capital avec les propriétaires et de distribution aux propriétaires;***
  - (d) ***un tableau des flux de trésorerie; et***
  - (e) ***les méthodes comptables et notes explicatives.***
8. Les entreprises sont encouragées à présenter, en dehors des états financiers, un rapport de gestion décrivant et expliquant les principales caractéristiques de la performance financière et de la situation financière de l'entreprise ainsi que les principales incertitudes auxquelles elle est confrontée. Ce rapport peut comporter une analyse:
- (a) des principaux facteurs ayant une influence déterminante sur la performance, y compris les changements de l'environnement dans lequel opère l'entreprise, la réaction de l'entreprise face à ces changements et leurs effets ainsi que la politique d'investissement de l'entreprise en vue de maintenir et d'améliorer la performance, y compris sa politique en matière de dividendes;
  - (b) des sources de financement de l'entreprise, de sa politique en matière d'effet de levier et de gestion des risques; et
  - (c) des forces et des ressources de l'entreprise dont la valeur n'est pas reflétée au bilan selon les Normes comptables internationales.

9. De nombreuses entreprises, en particulier celles opérant dans des secteurs d'activité où les facteurs environnementaux sont significatifs et où les membres du personnel sont considérés comme un groupe d'utilisateurs important, présentent, en dehors des états financiers, des états supplémentaires tels que des rapports sur l'environnement et des états sur la valeur ajoutée. Les entreprises sont encouragées à présenter ces états supplémentaires si la direction juge qu'elles peuvent aider les utilisateurs à la prise de décisions économiques.

#### CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES

##### *Image fidèle et conformité aux Normes comptables internationales*

10. ***Les états financiers doivent présenter une image fidèle de la situation financière, de la performance financière et des flux de trésorerie d'une entreprise. L'application appropriée des Normes comptables internationales, accompagnée de la présentation d'informations supplémentaires lorsque nécessaire, conduit, dans quasiment toutes les circonstances, à des états financiers qui donnent une image fidèle.***
11. ***Une entreprise dont les états financiers se conforment aux Normes comptables internationales doit l'indiquer. Les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du SIC <sup>(1)</sup>.***
12. ***Les traitements comptables inappropriés ne sont corrigés ni par l'indication des méthodes comptables utilisées, ni par des notes annexes ou d'autres textes explicatifs.***
13. ***Dans les cas extrêmement rares où la direction d'une entreprise estime que le fait de se conformer à l'une des dispositions d'une Norme serait trompeur et qu'en conséquence il faut s'en écarter pour parvenir à la présentation d'une image fidèle, l'entreprise doit indiquer:***
- (a) ***le fait que la direction estime que les états financiers donnent une image fidèle de la situation financière de l'entreprise, de sa performance financière et de ses flux de trésorerie;***
  - (b) ***que l'entreprise s'est conformée dans tous leurs aspects significatifs aux Normes comptables internationales applicables à l'exception d'une Norme dont elle s'est écartée afin de parvenir à la présentation d'une image fidèle;***
  - (c) ***la Norme dont l'entreprise s'est écartée, la nature de l'écart, y compris le traitement imposé par la Norme, la raison pour laquelle ce traitement serait trompeur en la circonstance et le traitement appliqué; et***
  - (d) ***l'effet financier de cet écart sur le résultat net de l'entreprise, ses actifs, ses passifs, ses capitaux propres et ses flux de trésorerie pour chacun des exercices présentés.***
14. Les états financiers sont parfois décrits comme «établis sur la base», «conformes aux dispositions importantes» ou «conformes aux dispositions comptables» des Normes comptables internationales. Souvent, ils ne comportent pas d'informations complémentaires, même s'il est manifeste que l'entreprise ne se conforme pas à des dispositions importantes en matière d'informations à fournir, voire de comptabilisation. De telles déclarations sont trompeuses car elles portent atteinte à la fiabilité et à la compréhension des états financiers. Pour faire en sorte que les états financiers qui déclarent se conformer aux Normes comptables internationales satisfassent aux normes imposées par les utilisateurs internationaux, la présente Norme inclut une disposition générale qui impose que les états financiers donnent cette image fidèle, des commentaires sur la manière d'atteindre une image fidèle et des commentaires complémentaires pour déterminer les cas extrêmement rares où il est nécessaire de s'écarter d'une Norme. Elle impose également de fournir de manière évidente des informations sur les circonstances d'un écart. L'existence d'un conflit avec des dispositions nationales ne suffit pas en soi à justifier un écart dans des états financiers préparés conformément aux Normes comptables internationales.

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC-8: Première application des IAS en tant que référentiel comptable.

**IAS 1**

15. Dans quasiment toutes les circonstances, le fait de se conformer dans tous leurs aspects significatifs à toutes les Normes comptables internationales applicables permet de présenter une image fidèle. Une image fidèle impose:
- (a) de choisir et d'appliquer des méthodes comptables conformément au paragraphe 20;
  - (b) de présenter des informations, y compris les méthodes comptables, de manière à fournir une information pertinente, fiable, comparable et compréhensible; et
  - (c) de fournir des informations supplémentaires lorsque les informations imposées par les Normes comptables internationales ne sont pas suffisantes pour permettre aux utilisateurs de comprendre l'effet de transactions ou d'événements particuliers sur la situation financière de l'entreprise et sur sa performance financière.
16. Dans certains cas extrêmement rares, l'application d'une disposition spécifique d'une Norme comptable internationale pourrait aboutir à une présentation trompeuse des états financiers. Un tel cas ne peut exister que si le traitement imposé par la Norme est manifestement inapproprié et si l'application de la Norme ou la présentation d'informations supplémentaires ne permettent pas de parvenir à présenter une image fidèle. Il est inapproprié de s'écarter d'une Norme simplement parce qu'un autre traitement donnerait lui aussi une image fidèle.
17. Pour évaluer s'il est nécessaire de s'écarter d'une disposition spécifique des Normes comptables internationales, il faut examiner:
- (a) l'objectif de la disposition et la raison pour laquelle cet objectif n'est pas atteint ou n'est pas pertinent en la circonstance; et
  - (b) en quoi les circonstances propres à l'entreprise diffèrent de celles d'autres entreprises qui se conforment à cette disposition.
18. Parce qu'on peut s'attendre à ce que les circonstances qui imposent un écart par rapport à une Norme soient extrêmement rares et que la nécessité de s'en écarter fasse l'objet d'un vaste débat et de jugements subjectifs, il est important que les utilisateurs soient informés que l'entreprise ne s'est pas totalement conformée aux Normes comptables internationales dans la totalité de leurs aspects significatifs. Il est également important qu'ils aient suffisamment d'informations, leur permettant de porter un jugement informé sur la nécessité ou non de s'écarter d'une Norme et de calculer les ajustements qui seraient nécessaires pour se conformer à cette Norme. L'IASC suivra de près les cas de non conformité portés à sa connaissance (par exemple, par les entreprises, leurs auditeurs et les autorités de réglementation) et considérera la nécessité d'une clarification au moyen d'interprétations ou d'amendements des Normes, selon le cas, pour faire en sorte que des écarts ne soient nécessaires que dans des cas extrêmement rares.
19. ***Lorsque, conformément aux prescriptions spécifiques de la présente Norme, une Norme comptable internationale est appliquée avant sa date d'entrée en vigueur, ce fait doit être mentionné.***

**MÉTHODES COMPTABLES**

20. ***La direction doit sélectionner et appliquer les méthodes comptables d'une entreprise afin que les états financiers soient conformes à toutes les dispositions de chaque Norme comptable internationale applicable et à toute Interprétation du SIC applicable. Lorsqu'il n'y a pas de disposition spécifique, la direction doit élaborer des méthodes afin que les états financiers fournissent des informations:***
- (a) ***pertinentes aux besoins des utilisateurs ayant des décisions à prendre; et***
  - (b) ***fiabes en ce sens:***
    - (i) ***qu'elles présentent une image fidèle des résultats et de la situation financière de l'entreprise;***

- (ii) *qu'elles traduisent la réalité économique des événements et des transactions et non pas simplement leur forme juridique* <sup>(2)</sup>;
  - (iii) *qu'elles sont neutres, c'est-à-dire sans parti pris;*
  - (iv) *qu'elles sont prudentes; et*
  - (v) *qu'elles sont complètes dans tous leurs aspects significatifs.*
21. Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entreprise lors de l'établissement et de la présentation de ses états financiers.
22. En l'absence de Norme comptable internationale spécifique et d'Interprétation du SIC, la direction exerce son jugement pour élaborer une méthode comptable fournissant aux utilisateurs des états financiers de l'entreprise les informations les plus utiles. Pour se prononcer, la direction considère:
- (a) les dispositions et les commentaires des Normes comptables internationales traitant de questions similaires et liées;
  - (b) les définitions, les critères de comptabilisation et d'évaluation des actifs, des passifs, des produits et des charges énoncés dans le Cadre; et
  - (c) les positions officielles d'autres organismes de normalisation et les pratiques admises du secteur d'activité dans la mesure, mais dans la mesure seulement, où elles sont cohérentes avec (a) et (b) du présent paragraphe.

#### CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

23. *Lors de l'établissement des états financiers, la direction doit évaluer la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation. Les états financiers doivent être établis sur une base de continuité d'exploitation sauf si la direction a l'intention ou n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entreprise ou de cesser son activité. Lorsque la direction prend conscience, à l'occasion de cette évaluation, d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des conditions susceptibles de jeter un doute important sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité, ces incertitudes doivent être indiquées. Lorsque les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation, ce fait doit être indiqué ainsi que la base sur laquelle ils sont établis et la raison pour laquelle l'entreprise n'est pas considérée en situation de continuité d'exploitation.*
24. Pour évaluer si l'hypothèse de continuité d'exploitation est appropriée, la direction prend en compte toutes les informations dont elle dispose pour un avenir prévisible, qui doit s'étaler au minimum (sans toutefois s'y limiter) sur douze mois à compter de la date de clôture de l'exercice. Le degré de prise en compte dépend des faits dans chacun des cas. Lorsqu'une entreprise a un passé d'activités bénéficiaires et d'accès sans difficulté au financement, il n'est pas nécessaire de procéder à une analyse détaillée pour conclure qu'une base de continuité d'exploitation est appropriée. Dans les autres cas, la direction devra peut-être considérer toute une série de facteurs relatifs à la rentabilité actuelle et attendue, aux calendriers de remboursement de ses dettes et aux sources potentielles de remplacement de son financement avant de se convaincre du caractère approprié de la base de continuité d'exploitation.

#### MÉTHODE DE LA COMPTABILITÉ D'ENGAGEMENT

25. *Une entreprise doit établir ses états financiers selon la méthode de la comptabilité d'engagement, sauf pour les informations relatives aux flux de trésorerie.*

<sup>(2)</sup> Voir aussi SIC-27: Évaluer la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location.

## IAS 1

26. Selon la méthode de la comptabilité d'engagement, les transactions et les événements sont comptabilisés au moment où ils se produisent (et non pas lors de l'entrée ou de la sortie de trésorerie ou équivalents de trésorerie) et ils sont enregistrés dans les supports comptables et dans les états financiers des exercices auxquels ils se rapportent. Les charges sont comptabilisées dans le compte de résultat sur la base d'une relation directe entre les coûts encourus et les éléments spécifiques de produits acquis (rattachement). Toutefois, l'application du concept de rattachement des produits et des charges ne permet pas la comptabilisation au bilan d'éléments qui ne satisfont pas à la définition d'actif ou de passif.

## PERMANENCE DE LA PRÉSENTATION

27. **La présentation et la classification des postes dans les états financiers doivent être conservées d'un exercice à l'autre, à moins:**
- (a) **qu'un changement important de la nature des activités de l'entreprise ou un examen de la présentation de ses états financiers démontre que ce changement donnera une présentation plus appropriée des événements ou des transactions; ou**
  - (b) **qu'un changement de présentation soit imposé par une Norme comptable internationale ou par une Interprétation du SIC<sup>(3)</sup>.**
28. Une acquisition ou une cession importante, ou encore un examen de la présentation des états financiers, peuvent donner à penser qu'il faille présenter les états financiers de manière différente. L'entreprise ne doit modifier la présentation de ses états financiers que si la structure modifiée est susceptible de se maintenir ou si l'avantage d'une présentation différente est manifeste. Lorsque de tels changements de présentation sont réalisés, une entreprise se doit de reclasser ses informations comparatives selon le paragraphe 38. Un changement de présentation pour se conformer à des dispositions nationales est autorisé dans la mesure où la présentation révisée est cohérente avec les dispositions de la présente Norme.

## IMPORTANCE RELATIVE ET REGROUPEMENT

29. **Tout élément significatif doit faire l'objet d'une présentation séparée dans les états financiers. Il n'est pas nécessaire de présenter séparément les montants non significatifs; il faut les regrouper avec des montants d'éléments de nature ou de fonction similaires.**
30. Les états financiers résultent du traitement d'un nombre important de transactions qui sont regroupées selon leur nature ou leur fonction. Le stade final du processus de regroupement et de classification, est la présentation de données condensées et ordonnées formant des postes se retrouvant soit dans le corps des états financiers soit dans les notes annexes. Un poste qui, pris individuellement, n'est pas d'une importance significative, est regroupé avec d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes annexes. Un élément dont le montant n'est pas suffisamment significatif pour justifier une présentation à part dans le corps des états financiers peut néanmoins être suffisamment significatif pour faire l'objet d'une présentation séparée dans les notes annexes.
31. Dans ce contexte, une information est significative si le fait de ne pas l'indiquer pourrait avoir une incidence sur les décisions économiques prises par les utilisateurs sur la base des états financiers. L'importance relative dépend de la taille et de la nature de l'élément jugé dans les circonstances particulières de son omission. Pour décider si un élément ou un ensemble d'éléments est significatif, sa nature et sa taille sont évaluées ensemble. Selon les circonstances, c'est sa nature ou sa taille qui peut être le facteur déterminant. Par exemple, des actifs isolés de même nature et de même fonction sont regroupés même si les montants individuels sont importants. En revanche, des éléments importants mais de nature ou de fonction différente sont présentés séparément.
32. L'importance relative fait qu'il n'est pas nécessaire de se conformer aux dispositions spécifiques des Normes comptables internationales pour les informations à fournir d'importance non significative.

<sup>(3)</sup> Voir aussi SIC-18: Cohérence et permanence des méthodes — Méthodes alternatives.

## COMPENSATION

33. **Les actifs et passifs ne doivent pas être compensés sauf si la compensation est imposée ou autorisée par une autre Norme comptable internationale.**
34. **Les éléments de produits et de charges doivent être compensés si, et seulement si:**
- (a) **une Norme comptable internationale l'impose ou l'autorise; ou si**
  - (b) **les profits, les pertes et charges liées résultant de transactions et d'événements identiques ou similaires ne sont pas significatifs. Ces montants doivent être regroupés selon le paragraphe 29.**
35. Il est important de fournir des informations séparées sur les actifs, passifs, produits et charges d'une entreprise ayant un montant significatif. Leur compensation dans le compte de résultat ou au bilan, sauf lorsque la compensation traduit la nature de la transaction ou de l'événement, ne permet pas aux utilisateurs de comprendre les transactions opérées et d'évaluer les flux de trésorerie futurs de l'entreprise. Le fait d'indiquer une valeur d'actif nette de réductions de valeur (par des réductions de valeur pour l'obsolescence des stocks et pour des créances douteuses) n'est pas une compensation.
36. IAS 18, Produits des activités ordinaires, définit le terme de produits des activités ordinaires et impose de les évaluer à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir, en tenant compte du montant des remises de prix et de quantités accordées par l'entreprise. Dans le cadre de ses activités ordinaires, l'entreprise effectue d'autres transactions qui ne génèrent pas de produits des activités ordinaires mais qui découlent des principales activités génératrices de produits des activités ordinaires. Les résultats de ces transactions sont présentés, lorsque cette présentation traduit la nature de la transaction ou de l'événement, en compensant tout produit avec les charges liées générées par la même transaction. À titre d'exemple:
- (a) les profits et pertes dégagés sur la sortie d'actifs non-courants, y compris des titres de participation et des actifs opérationnels, sont présentés après déduction de la valeur comptable de l'actif et des frais de vente liées du produit de la sortie;
  - (b) les dépenses remboursées en vertu d'un accord contractuel passé avec un tiers (un accord de sous-traitance, par exemple) sont enregistrées pour le montant net du remboursement correspondant; et
  - (c) les éléments extraordinaires peuvent être présentés pour leur montant net de l'impôt correspondant et des intérêts minoritaires, leur montant brut étant indiqué dans les notes annexes.
37. De plus, les profits et pertes dégagés sur un ensemble de transactions similaires sont enregistrés pour leur montant net; c'est le cas par exemple, des profits et des pertes de change ou des profits et des pertes sur instruments financiers détenus à des fins de transaction. Toutefois, ces profits et ces pertes sont présentés séparément si leur importance, leur nature ou leur incidence est telle qu'ils doivent faire l'objet d'une information séparée selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

## INFORMATIONS COMPARATIVES

38. **Sauf autorisation ou disposition contraire d'une Norme comptable internationale, des informations comparatives au titre de l'exercice précédent doivent être présentées pour toutes les informations chiffrées figurant dans les états financiers. Des informations comparatives sous forme narrative et descriptive doivent être incluses lorsque cela est nécessaire à la bonne compréhension des états financiers de l'exercice.**
39. Dans certains cas, des commentaires fournis dans les états financiers pour l'(les) exercice(s) antérieur(s) continuent d'être pertinents pour l'exercice. Par exemple, les détails d'un litige dont le résultat était incertain à la date de clôture de l'exercice antérieur et qui n'est pas encore réglé, sont indiqués dans les états financiers de l'exercice. Les utilisateurs tirent avantage de l'information selon laquelle il y avait une incertitude à la date de clôture de l'exercice antérieur et selon laquelle des mesures ont été prises au cours de l'exercice pour lever cette incertitude.

## IAS 1

40. **Lorsqu'une entreprise modifie la présentation ou la classification d'éléments dans les états financiers, elle doit reclasser les montants comparatifs correspondants (à moins que cela ne soit pas possible) afin d'assurer la comparabilité avec l'exercice, et indiquer la nature, le montant et la raison de tout reclassement. Lorsqu'il n'est pas possible de reclasser les montants comparatifs correspondants, l'entreprise doit indiquer la raison pour laquelle elle n'a pas procédé à leur reclassement et la nature des changements qu'aurait entraîné ce reclassement.**
41. Il peut arriver qu'il soit impossible de reclasser des informations comparatives pour les rendre comparables avec celles de l'exercice. Il est possible, par exemple, qu'au cours de l'(des) exercice(s) antérieur(s), les données n'aient pas été collectées d'une manière permettant leur reclassement et il est possible qu'on ne soit pas en mesure de reconstituer l'information. Dans ce cas, l'entreprise indique la nature des ajustements qui auraient dû être opérés sur les chiffres comparatifs. En cas de changement de méthode comptable appliqué de façon rétrospective, IAS 8 traite des ajustements imposés sur l'information comparative.

## STRUCTURE ET CONTENU

*Introduction*

42. La présente Norme impose de fournir certaines informations dans le corps des états financiers, de faire figurer d'autres postes soit dans le corps des états financiers soit dans les notes annexes, et propose des formats en annexe à la présente Norme, que l'entreprise puisse suivre de façon appropriée à son cas. IAS 7 établit la structure de présentation du tableau des flux de trésorerie.
43. La présente Norme utilise le terme, informations à fournir, dans une acception large, comprenant à la fois les informations présentées dans le corps des états financiers et celles présentées dans les notes annexes. Les informations à fournir en vertu d'autres Normes comptables internationales le sont conformément aux dispositions de ces Normes. Sauf spécification contraire de la présente Norme ou d'une autre Norme, ces informations sont fournies soit dans le corps de l'état financier correspondant soit dans les notes annexes.

## Identification des états financiers

44. **Les états financiers doivent être clairement identifiés et doivent se distinguer des autres informations figurant dans le même document publié.**
45. Les Normes comptables internationales s'appliquent uniquement aux états financiers; elles ne s'appliquent pas aux autres informations présentées dans le rapport annuel ou dans un autre document. Il est donc important que les utilisateurs soient en mesure d'isoler les informations établies à l'aide des Normes comptables internationales des autres informations pouvant être utiles aux utilisateurs mais ne faisant pas l'objet de Normes.
46. **Chacune des composantes des états financiers doit être clairement identifiée. En outre, les informations énumérées ci-après doivent être indiquées de façon bien évidente et répétées si cela est nécessaire à une bonne compréhension des informations présentées:**
- (a) **le nom ou tout autre mode d'identification de l'entreprise présentant les états financiers;**
  - (b) **le fait que les états financiers concernent l'entreprise seule ou un groupe d'entreprises;**
  - (c) **la date de clôture de l'exercice ou l'exercice couvert par les états financiers selon ce qui est le plus approprié pour la composante en question des états financiers;**
  - (d) **la monnaie dans laquelle sont libellés les états financiers; et**
  - (e) **le niveau de précision retenu pour la présentation des chiffres dans les états financiers.**
47. Les dispositions du paragraphe 46 sont normalement satisfaites par la présentation sur chacune des pages des états financiers, des titres des pages et des intitulés de colonnes (sous une forme abrégée). C'est une question de jugement que de déterminer le mode le plus approprié de présentation de ces informations. Par exemple, en cas de lecture électronique des états financiers, un système de pages séparées peut ne pas être utilisé; les éléments listés ci-dessus sont alors présentés assez souvent pour permettre une bonne compréhension des informations fournies.

48. Les états financiers sont souvent rendus plus compréhensibles par une présentation de l'information en milliers ou en millions d'unités de la monnaie dans laquelle ils sont libellés. Cela est acceptable dans la mesure où le niveau de précision est indiqué et où il n'y a pas perte d'informations pertinentes.

#### Durée de l'exercice

49. **Les états financiers doivent être présentés au minimum une fois par an. Lorsque, dans des circonstances exceptionnelles, une entreprise modifie la date de clôture de son exercice et présente ses états financiers annuels pour un exercice plus long ou plus court qu'une année, elle doit indiquer, outre la durée de l'exercice couvert par les états financiers:**

- (a) **la raison l'ayant conduite à utiliser une durée d'exercice différente d'une année; et**
- (b) **le fait que les chiffres comparatifs du compte de résultat, des variations de capitaux propres, des flux de trésorerie et des notes annexes liées ne sont pas comparables.**

50. Dans des circonstances exceptionnelles, par exemple à la suite de son rachat par une autre entreprise clôturant à une date différente, l'entreprise peut être tenue (ou peut décider) de modifier sa date de clôture de l'exercice. Dans ce cas, il est important que les utilisateurs soient bien informés que les chiffres de l'exercice et les chiffres comparatifs ne sont pas comparables, et que la raison du changement de la date de clôture soit bien indiquée.

51. Normalement, les états financiers sont systématiquement établis de façon à couvrir un exercice d'un an. Toutefois, certaines entreprises préfèrent, pour des raisons d'ordre pratique, couvrir des exercices de 52 semaines par exemple. La présente Norme n'interdit pas cette pratique, car il est probable que les états financiers ainsi établis ne seront pas significativement différents de ce qu'ils auraient été s'ils avaient été établis pour un exercice d'un an.

#### Célérité

52. L'utilité des états financiers diminue si ceux-ci ne peuvent être mis à la disposition des utilisateurs dans un délai raisonnable à compter de la date de clôture de l'exercice. Une entreprise doit être à même d'émettre ses états financiers dans les six mois suivant la date de clôture de l'exercice. Des facteurs permanents tels que la complexité des activités de l'entreprise ne constituent pas un motif suffisant pour ne pas communiquer les états financiers en temps utile. Dans de nombreuses juridictions, la législation et la réglementation du marché fixent des dates limites plus spécifiques.

#### Bilan

#### Distinction entre les éléments courants et non-courants

53. **Chaque entreprise doit décider, selon la nature de ses activités, de présenter au bilan, séparément ou non, ses actifs courants et non-courants et ses passifs courants et non-courants. Les paragraphes 57 à 65 de la présente Norme s'appliquent lorsque cette distinction est faite. Lorsqu'une entreprise choisit de ne pas distinguer les éléments courants des éléments non-courants, elle doit présenter ses actifs et ses passifs dans l'ordre de leur liquidité.**

54. **Quelle que soit la méthode de présentation appliquée, l'entreprise doit indiquer, pour chaque élément d'actif et de passif comprenant des montants qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler avant ou après douze mois après la date de clôture de l'exercice, le montant qu'elle s'attend à recouvrer ou à régler au-delà de douze mois.**

55. Lorsqu'une entreprise fournit des biens ou des services dans le cadre d'un cycle d'exploitation clairement identifiable, le fait de distinguer au bilan les actifs et passifs courants des actifs et passifs non-courants, fournit une information utile en distinguant les actifs nets circulants composant le besoin en fonds de roulement des actifs nets utilisés par l'entreprise pour ses activités non-courantes. Cela met également en évidence les actifs qu'elle s'attend à réaliser durant le cycle d'exploitation en cours et les passifs qu'elle doit régler durant le même exercice.

## IAS 1

56. Les informations sur les dates d'échéance des actifs et des passifs sont utiles afin d'évaluer la liquidité et la solvabilité d'une entreprise. IAS 32, Instruments financiers: information à fournir et présentation, impose d'indiquer la date d'échéance des actifs et des passifs financiers. Les actifs financiers comprennent les clients et autres débiteurs et les passifs financiers comprennent les fournisseurs et autres crédateurs. Il est également utile d'avoir des informations sur les dates attendues de recouvrement et de règlement des actifs et passifs non monétaires tels que les stocks et les provisions, que les actifs et passifs soient classés (ou non) en tant qu'éléments courants et non-courants. À titre d'exemple, une entreprise indique le montant de stocks qu'elle s'attend à réaliser plus d'un an après la date de clôture de l'exercice.

## Actifs circulants

57. **Un actif doit être classé en tant qu'actif courant lorsque:**
- (a) ***l'entreprise s'attend à pouvoir réaliser l'actif, le vendre ou le consommer dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entreprise; ou***
  - (b) ***l'actif est détenu essentiellement à des fins de transactions ou pour une durée courte et l'entreprise s'attend à le réaliser dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice; ou***
  - (c) ***l'actif est de la trésorerie ou un équivalent de trésorerie dont l'utilisation n'est pas soumise à restrictions.***

**Tous les autres actifs doivent être classés en tant qu'actifs non-courants.**

58. La présente Norme regroupe sous le terme d'actifs non-courants, les immobilisations corporelles, les immobilisations incorporelles, les actifs opérationnels et financiers qui sont par nature détenus pour une longue durée. Elle n'interdit pas l'utilisation d'autres descriptions dans la mesure où leur sens est clair.
59. Le cycle d'exploitation d'une entreprise désigne la période s'écoulant entre l'acquisition des matières premières entrant dans un processus d'exploitation et leur réalisation sous forme de trésorerie ou d'un instrument immédiatement convertible en trésorerie. Les actifs courants comprennent les stocks et les sommes à recevoir des clients, qui sont vendus, consommés et réalisés dans le cadre du cycle d'exploitation normal, même lorsqu'on ne compte pas les réaliser dans les douze mois après la date de clôture de l'exercice. Les titres négociables sur un marché sont classés en tant qu'actifs courants si l'on compte les réaliser dans les douze mois après la date de clôture de l'exercice; sinon, ils sont classés en tant qu'actifs non-courants.

## Passifs circulants

60. **Un passif doit être classé en tant que passif courant lorsque:**
- (a) ***il est attendu que le passif soit réglé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entreprise; ou***
  - (b) ***le passif doit être réglé dans les douze mois après la date de clôture de l'exercice.***

**Tous les autres passifs doivent être classés en tant que passifs non-courants.**

61. Les passifs courants peuvent être classés d'une manière similaire à celle utilisée pour les actifs courants. Certains passifs courants tels que les fournisseurs et les dettes liées au personnel et aux autres coûts opérationnels font partie du besoin en fonds de roulement utilisé dans le cadre du cycle d'exploitation normal de l'entreprise. Ces éléments opérationnels sont classés en tant que passifs courants même s'ils doivent être réglés plus de douze mois après la date de clôture de l'exercice.
62. D'autres passifs courants ne sont pas réglés dans le cadre du cycle d'exploitation normal mais doivent être réglés dans les douze mois après la clôture de l'exercice. C'est le cas, par exemple, de la partie à court terme des passifs portant intérêt, des découverts bancaires, des dividendes à payer, des impôts sur le résultat et des autres crédateurs non commerciaux. Les passifs portant intérêt, qui financent le besoin en fonds de roulement sur une base de long terme et qui ne sont pas à régler d'ici douze mois sont des passifs non-courants.

63. **Une entreprise doit continuer à classer ses passifs à long terme portant intérêt en tant que passifs non-courants même si ceux-ci doivent être réglés dans les douze mois après la date de clôture de l'exercice si:**
- (a) **l'échéance d'origine était fixée à plus de douze mois;**
  - (b) **l'entreprise a l'intention de refinancer l'obligation sur le long terme; et**
  - (c) **cette intention est confirmée par un accord de refinancement ou de rééchelonnement des paiements qui est finalisé avant l'approbation des états financiers.**

**Le montant de tout passif exclu des passifs courants en vertu du présent paragraphe et les informations justifiant cette présentation doivent être indiqués dans les notes annexes au bilan.**

64. On peut s'attendre à ce que certaines obligations remboursables au cours du prochain cycle d'exploitation soient refinancées ou renouvelées à la discrétion de l'entreprise et, par conséquent, à ce qu'elles n'utilisent pas le fonds de roulement courant de l'entreprise. Ces obligations sont considérées faire partie du financement à long terme de l'entreprise et doivent être classées en tant que passif non-courant. Toutefois, dans le cas où le refinancement n'est pas laissé à la discrétion de l'entreprise (ce qui serait le cas s'il n'y a pas d'accord de refinancement), le refinancement ne peut être considéré comme automatique et l'obligation est classée en tant que passif courant à moins que la conclusion d'un accord de refinancement avant l'approbation des états financiers n'apporte la preuve qu'à la date de clôture ce passif était en substance à long terme.
65. Certains accords d'emprunts comportent des engagements de l'emprunteur (clauses contractuelles) ayant pour effet de rendre le passif remboursable à vue si certaines conditions liées à la situation financière de l'emprunteur ne sont pas satisfaites. Dans ce cas, le passif est classé en tant que passif non-courant uniquement si:
- (a) le prêteur s'est engagé, préalablement à l'approbation des états financiers, à ne pas exiger le paiement de l'emprunt en cas de manquement; et
  - (b) il est probable que des manquements ultérieurs ne se produiront pas dans les douze mois suivant la date de clôture de l'exercice.

#### Informations à présenter au bilan

66. **Au minimum, le bilan doit comporter des postes présentant les montants suivants:**
- (a) **immobilisations corporelles;**
  - (b) **immobilisations incorporelles;**
  - (c) **actifs financiers (à l'exclusion des montants indiqués selon (d), (f) et (g));**
  - (d) **participations comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;**
  - (e) **stocks;**
  - (f) **clients et autres débiteurs;**
  - (g) **trésorerie et équivalents de trésorerie;**
  - (h) **fournisseurs et autres créditeurs;**
  - (i) **actifs et passifs d'impôt, comme imposé par IAS 12, Impôts sur le résultat;**
  - (j) **provisions;**
  - (k) **passifs non-courants portant intérêt;**
  - (l) **intérêts minoritaires; et**
  - (m) **capital émis et réserves.**

## IAS 1

67. ***Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au bilan lorsqu'une Norme comptable internationale l'impose ou lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la situation financière de l'entreprise.***
68. La présente Norme ne prescrit aucun ordre ou format de présentation des éléments des états financiers. Le paragraphe 66 fournit simplement une liste des éléments qui sont à ce point différents de par leur nature ou leur fonction qu'ils méritent d'être présentés séparément au bilan. Des modèles de format sont présentés à titre d'illustration dans l'Annexe à la présente Norme. Des ajustements aux postes cités ci-dessus incluent:
- (a) des postes sont rajoutés lorsqu'une autre Norme comptable internationale impose une présentation séparée au bilan ou lorsque la taille, la nature ou la fonction d'un élément justifie une présentation séparée pour aider à donner une image fidèle de la situation financière de l'entreprise; et
  - (b) les descriptions des postes utilisés et leur classification peuvent être modifiés selon la nature de l'entreprise et ses transactions afin de fournir des informations nécessaires à une compréhension globale de la situation financière de l'entreprise. Pour une banque, par exemple, les descriptions mentionnées ci-dessus sont modifiées pour appliquer les dispositions plus spécifiques des paragraphes 18 à 25 de IAS 30, Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées.
69. Les postes énumérés au paragraphe 66 sont globaux par nature et il n'est pas nécessaire de les limiter aux éléments entrant dans le champ d'application d'autres Normes. Le poste immobilisations incorporelles, par exemple, comprend le goodwill et les actifs résultant des frais de développement.
70. Le jugement quant à la présentation séparée ou non de postes supplémentaires repose sur l'évaluation:
- (a) de la nature et de la liquidité des actifs et de leur importance relative, ce qui conduit, dans la plupart des cas, à présenter séparément le goodwill et les actifs résultant des frais de développement, les actifs monétaires et les actifs non monétaires, les actifs courants et non-courants;
  - (b) de leur fonction au sein de l'entreprise, ce qui conduit, par exemple, à présenter séparément les actifs opérationnels et les actifs financiers, les stocks, les créances et la trésorerie et équivalents de trésorerie; et
  - (c) les montants, nature et échéance des passifs, ce qui conduit, par exemple, à présenter séparément les passifs portant intérêt et les passifs ne portant pas intérêt ainsi que les provisions, classées en provisions courantes et provisions non-courantes selon le cas.
71. Les actifs et passifs qui diffèrent selon leur nature ou leur fonction sont parfois soumis à des bases d'évaluation différentes. À titre d'exemple, certaines catégories d'immobilisations corporelles peuvent être comptabilisées à leur coût ou à leur montant réévalué conformément à IAS 16. L'utilisation de bases d'évaluation différentes pour différentes catégories d'actifs donne à penser que leur nature ou leur fonction diffère et que, par conséquent, ils doivent être présentés dans des postes distincts.

Informations à présenter soit au bilan soit dans les notes annexes

72. ***L'entreprise doit indiquer, soit au bilan soit dans les notes annexes au bilan, des subdivisions complémentaires aux postes présentés, classées d'une manière adaptée à l'activité de l'entreprise. Chaque élément des états financiers doit être attribué selon sa nature à ces subdivisions lorsque cela est approprié, et l'entreprise doit indiquer séparément les montants à payer et à recevoir de la société mère, des filiales, des entreprises associées et autres parties liées.***

73. Le niveau de détail des subdivisions, soit au bilan soit dans les notes annexes, dépend des dispositions des Normes comptables internationales mais aussi de l'importance, de la nature et de la fonction des montants en cause. Les facteurs énoncés au paragraphe 70 servent également à établir la base de la sub-division. Les informations à fournir varient pour chaque élément; à titre d'exemple:
- (a) les immobilisations corporelles sont classées par catégorie comme décrit dans IAS 16, Immobilisations corporelles;
  - (b) les créances sont subdivisées en créances clients, créances à recevoir d'autres membres du groupe, créances à recevoir des parties liées, paiements d'avance et autres montants;
  - (c) les stocks sont subdivisés, conformément à IAS 2, Stocks, en catégories telles que marchandises, fournitures de production, matières premières, travaux en cours et produits finis;
  - (d) les provisions sont analysées de manière à distinguer les provisions relatives aux avantages du personnel de tous les autres éléments classés d'une manière appropriée à l'activité de l'entreprise; et
  - (e) le capital social et les réserves sont analysés de manière à faire apparaître séparément les différentes catégories de capital libéré, de primes d'émissions et de réserves.
74. **Une entreprise doit fournir, soit au bilan soit dans les notes annexes, les informations suivantes:**
- (a) **pour chaque catégorie de capital social:**
    - (i) **le nombre d'actions autorisées;**
    - (ii) **le nombre d'actions émises et entièrement libérées et le nombre d'actions émises et non entièrement libérées;**
    - (iii) **la valeur nominale des actions ou le fait que les actions n'ont pas de valeur nominale;**
    - (iv) **un rapprochement entre le nombre d'actions en circulation au début et en fin d'exercice;**
    - (v) **les droits, privilèges et restrictions attachés à cette catégorie d'actions, y compris les restrictions relatives à la distribution de dividendes et au remboursement du capital;**
    - (vi) **les actions de l'entreprise détenues par elle-même ou par ses filiales ou entreprises associées; et**
    - (vii) **les actions réservées pour une émission dans le cadre d'options et de contrats de vente, y compris les modalités et les montants;**
  - (b) **une description de la nature et de l'objet de chacune des réserves figurant dans les capitaux propres;**
  - (c) **le montant des dividendes qui ont été proposés ou déclarés après la date du bilan mais avant que la publication des états financiers ait été autorisée; et**
  - (d) **le montant de dividendes privilégiés cumulatifs non comptabilisés.**

*Une entreprise sans capital en actions telle qu'une société de personnes doit fournir des informations équivalentes à celles imposées ci-dessus, indiquant les variations au cours de l'exercice des différentes catégories de capitaux propres ainsi que les droits, privilèges et restrictions attachés à chaque catégorie des capitaux propres.*

Compte de résultat

Informations à présenter au compte de résultat

75. **Au minimum, le compte de résultat doit comporter des postes présentant les montants suivants:**
- (a) **produits des activités ordinaires;**
  - (b) **résultat opérationnel;**
  - (c) **charges financières;**

## IAS 1

- (d) *quote-part dans le résultat net des entreprises associées et des coentreprises comptabilisées selon la méthode de la mise en équivalence;*
- (e) *charge d'impôt sur le résultat;*
- (f) *résultat des activités ordinaires;*
- (g) *éléments extraordinaires;*
- (h) *intérêts minoritaires; et*
- (i) *résultat net de l'exercice.*

***Des postes, rubriques et sous-totaux supplémentaires doivent être présentés au compte de résultat lorsqu'une Norme comptable internationale l'impose ou lorsqu'une telle présentation est nécessaire pour donner une image fidèle de la performance financière de l'entreprise.***

76. Les effets des différentes activités d'une entreprise, de ses transactions et événements diffèrent dans leur stabilité, leur degré de risque et de prévisibilité et la communication des éléments de performance aide à comprendre la performance atteinte et à évaluer les résultats futurs. Des postes supplémentaires sont ajoutés au compte de résultat et les descriptions utilisées ainsi que leur classification sont modifiées lorsque nécessaire pour expliquer les éléments de performance. Les facteurs à prendre en compte sont l'importance relative, la nature et la fonction des différentes composantes des produits et des charges. Pour une banque, par exemple, les descriptions mentionnées ci-dessus sont modifiées pour appliquer les dispositions plus spécifiques des paragraphes 9 à 17 de IAS 30. Les éléments de produits et de charges ne sont compensés que lorsque les critères énoncés au paragraphe 34 sont réunis.

Informations à présenter soit au compte de résultat soit dans les notes annexes

77. ***L'entreprise doit présenter, soit au compte de résultat soit dans les notes annexes au compte de résultat, une analyse selon une classification, établie par nature ou par fonction, des charges dans l'entreprise.***
78. Les entreprises sont encouragées à présenter l'analyse du paragraphe 77 au compte de résultat.
79. Les éléments de charges font l'objet d'une subdivision supplémentaire afin de mettre en lumière une série de composantes de la performance financière, pouvant différer en termes de stabilité, de potentiel de profit ou de perte et de prévisibilité. Ces informations sont fournies selon l'une des deux méthodes suivantes.
80. La première analyse est appelée méthode des charges par nature. Elle consiste à regrouper les charges du compte de résultat selon leur nature (par exemple, dotation aux amortissements, achats de matières premières, frais de transport, salaires et rémunérations, dépenses de publicité), et à ne pas les réaffecter aux différentes fonctions de l'entreprise. Dans un grand nombre de petites entreprises cette méthode est simple à appliquer car elle ne nécessite aucune répartition des charges opérationnelles entre les différentes fonctions. Un exemple de classification selon la méthode des charges par nature est la suivante:

Produits des activités ordinaires		X
Autres produits opérationnels		X
Variation des stocks de produits finis et des travaux en cours	X	
Matières premières et consommables utilisés	X	
Frais de personnel	X	
Dotations aux amortissements	X	
Autres charges opérationnelles	X	
		<hr/>
Total des charges opérationnelles		(X)
		<hr/>
Résultat opérationnel		X
		<hr/> <hr/>

## IAS 1

81. Les variations des produits finis et des travaux en cours pendant l'exercice représentent un ajustement des charges de production pour traduire le fait que la production a augmenté les niveaux de stocks ou que des ventes supérieures à la production ont réduit les niveaux de stocks. Dans certaines juridictions, une augmentation des stocks de produits finis et travaux en cours durant l'exercice est présentée immédiatement après les produits des activités ordinaires comme dans l'analyse ci-dessus. Toutefois, la présentation retenue ne doit pas laisser à penser que ces montants constituent des produits.
82. La deuxième analyse est appelée méthode des charges par fonction ou du «coût des ventes». Elle consiste à classer les charges selon leur fonction dans le coût des ventes ou dans les activités commerciales ou administratives. Cette présentation fournit souvent des informations plus pertinentes pour les utilisateurs que la classification des charges par nature mais l'affectation des coûts aux différentes fonctions peut être arbitraire et implique une part de jugement considérable. Un exemple de classification selon la méthode des charges par fonction est le suivant:

Produits des activités ordinaires	X
Coût des ventes	(X)
	<hr/>
Marge brute	X
Autres produits opérationnels	X
Coûts commerciaux	(X)
Charges administratives	(X)
Autres charges opérationnelles	(X)
	<hr/>
Résultat opérationnel	X
	<hr/> <hr/>

83. **Les entreprises classant les charges par fonction doivent fournir des informations supplémentaires sur la nature des charges, y compris les dotations aux amortissements et les frais de personnel.**
84. Le choix entre la méthode du coût des ventes et celle des dépenses par nature dépend à la fois de facteurs historiques et liés au secteur d'activité et de nature de l'organisation. Ces deux méthodes fournissent une indication quant aux coûts pouvant être sujet à des variations directes ou indirectes, dépendamment du niveau des ventes ou de la production de l'entreprise. Chacune des deux méthodes de présentation comportant des avantages selon les types d'entreprises, la présente Norme impose de choisir la classification qui présente le plus fidèlement les éléments de performance de l'entreprise. Toutefois, puisqu'il est utile d'avoir des informations sur la nature des charges pour prédire les flux de trésorerie futurs, la présentation d'informations supplémentaires est imposée lorsqu'on utilise la méthode du coût des ventes.
85. **L'entreprise doit indiquer, soit au compte de résultat soit dans les notes annexes, le montant du (des) dividende(s) par action voté(s) ou proposé(s) au titre de l'exercice couvert par les états financiers.**

## VARIATIONS DES CAPITAUX PROPRES

86. **L'entreprise doit présenter, dans une composante séparée de ses états financiers, un état présentant:**
- (a) **le résultat net de l'exercice;**
  - (b) **chacun des éléments de produits et de charges, de profits ou de pertes comptabilisés directement dans les capitaux propres, comme imposé par d'autres Normes, ainsi que le total de ces éléments; et**
  - (c) **l'effet cumulé des changements de méthodes comptables et corrections d'erreurs fondamentales comptabilisé, selon les Traitements de référence de IAS 8.**

## IAS 1

*L'entreprise doit en outre présenter, soit dans cet état soit dans les notes annexes:*

- (d) *les transactions sur le capital avec les propriétaires et les distributions aux propriétaires;*
  - (e) *le solde des résultats accumulés non distribués en début d'exercice et à la date de clôture ainsi que les variations de l'exercice; et*
  - (f) *un rapprochement entre la valeur comptable en début et en fin d'exercice de chaque catégorie de capital, prime d'émission et réserve, en indiquant chaque mouvement séparément.*
87. Les variations des capitaux propres de l'entreprise entre deux dates de clôture traduisent l'augmentation ou la diminution de son actif net ou de son patrimoine au cours de l'exercice, selon les principes d'évaluation particuliers appliqués et indiqués dans les états financiers. À l'exception des variations résultant de transactions avec les actionnaires, comme les apports en capital et la distribution de dividendes, la variation globale des capitaux propres représente le total des résultats générés par les activités de l'entreprise au cours de l'exercice.
88. IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, impose que tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au titre d'un exercice soient inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice, à moins qu'une Norme comptable internationale ne l'impose autrement ou autorise un autre traitement. D'autres Normes imposent que les profits et les pertes, tels que les augmentations ou diminutions liées aux réévaluations et certaines différences de conversion de monnaies étrangères, soient comptabilisés directement en tant que variation des capitaux propres comme les transactions sur le capital avec les propriétaires et les distributions aux propriétaires de l'entreprise. Dans la mesure où il est important de prendre en compte tous les profits et les pertes dans l'évaluation du changement de la situation financière d'une entreprise entre deux dates de clôture, la présente Norme impose de mettre en évidence, dans une composante distincte des états financiers, le total des profits et des pertes de l'entreprise, y compris ceux qui sont comptabilisés directement dans les capitaux propres.
89. Les dispositions du paragraphe 86 peuvent être satisfaites de nombreuses façons. Le format appliqué dans de nombreuses juridictions est une présentation en colonnes qui rapproche le solde d'ouverture du solde de clôture de chacun des éléments des capitaux propres, y compris les éléments (a) à (f). Une autre solution consiste à présenter uniquement les éléments (a) à (c) dans une composante à part des états financiers. Dans cette approche, les éléments décrits de (d) à (f) sont présentés dans les notes annexes aux états financiers. Des exemples illustrant ces deux approches sont donnés dans l'annexe à la présente Norme. Quelle que soit l'approche appliquée, le paragraphe 86 impose un sous-total des éléments listés en (b) permettant aux utilisateurs de calculer le total des profits et des pertes générés par l'activité de l'entreprise au cours de l'exercice.

*Tableau des flux de trésorerie*

90. IAS 7 indique les dispositions pour la présentation du tableau des flux de trésorerie et les informations à fournir correspondantes. La Norme établit qu'il est utile de fournir des informations sur les flux de trésorerie pour donner aux utilisateurs des états financiers une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et équivalents de trésorerie et des besoins de l'entreprise pour l'utilisation de ces flux de trésorerie.

*Notes annexes aux états financiers*

*Structure*

91. *Les notes annexes aux états financiers d'une entreprise doivent:*
- (a) *présenter des informations sur la base d'établissement des états financiers et sur les méthodes comptables spécifiques choisies et appliquées aux transactions et événements importants;*
  - (b) *indiquer les informations imposées par les Normes comptables internationales qui ne sont pas présentées par ailleurs dans les états financiers; et*
  - (c) *fournir des informations supplémentaires qui ne sont pas présentées dans le corps des états financiers mais qui sont nécessaires à une image fidèle<sup>(4)</sup>.*
92. *Les notes annexes aux états financiers doivent faire l'objet d'une présentation organisée de façon systématique. Chacun des postes du bilan, du compte de résultat et du tableau des flux de trésorerie doit renvoyer à l'information correspondante dans les notes annexes.*

<sup>(4)</sup> Voir aussi SIC-29: Informations à fournir — Accords de concession de services.

93. Les notes annexes aux états financiers comportent des descriptions narratives ou des analyses plus détaillées des montants apparaissant au bilan, au compte de résultat, dans le tableau des flux de trésorerie et dans l'état indiquant des variations de capitaux propres, ainsi que des informations supplémentaires telles que les engagements et passifs éventuels. Elles comportent des informations dont les Normes comptables internationales imposent ou encouragent la présentation ainsi que d'autres informations nécessaires pour parvenir à une image fidèle.
94. Pour aider les utilisateurs à comprendre les états financiers et à les comparer à ceux d'autres entreprises, les notes annexes sont normalement présentées dans l'ordre suivant:
- (a) une déclaration de conformité aux Normes comptables internationales (voir paragraphe 11);
  - (b) l'énoncé de la base (des bases) d'évaluation et des méthodes comptables appliquées;
  - (c) des informations supplémentaires pour les éléments présentés dans le corps de chacun des états financiers en respectant l'ordre dans lequel apparaissent chacun des postes et chacun des états financiers; et
  - (d) d'autres informations dont:
    - (i) les éventualités, les engagements et d'autres informations financières; et
    - (ii) des informations non financières.
95. Dans certaines circonstances, il peut être nécessaire ou souhaitable de modifier l'ordre dans lequel sont traités des éléments spécifiques à l'intérieur des notes annexes. À titre d'exemple, des informations sur les taux d'intérêt et sur les ajustements de juste valeur peuvent être regroupées avec des informations sur l'échéance des instruments financiers bien que les premières concernent des éléments du compte de résultat et les secondes des éléments du bilan. Néanmoins, dans la mesure du possible, une structure systématique des notes annexes est retenue.
96. Les informations relatives à la base d'établissement des états financiers et aux méthodes comptables spécifiques peuvent être présentées comme une composante séparée des états financiers.

#### Présentation des méthodes comptables

97. **La section sur les méthodes comptables dans les notes annexes aux états financiers doit décrire:**
- (a) **la base (les bases) d'évaluation utilisée(s) pour l'établissement des états financiers; et**
  - (b) **chaque méthode comptable spécifique nécessaire à une bonne compréhension des états financiers.**
98. Outre les méthodes comptables spécifiques utilisées dans les états financiers, il est important que les utilisateurs soient informés de la (des) base(s) d'évaluation utilisée(s) (coût historique, coût actuel, valeur de réalisation, juste valeur ou valeur actuelle) car elles constituent la base sur laquelle est établi l'ensemble des états financiers. Lorsqu'on utilise plusieurs bases d'évaluation dans les états financiers, par exemple lorsque certains actifs non-courants sont réévalués, il suffit de fournir une indication des catégories d'actifs et de passifs auxquels chaque base d'évaluation est appliquée.
99. Pour décider si elle doit ou non indiquer une méthode comptable spécifique, la direction considère si le fait de fournir l'information aiderait les utilisateurs à comprendre la manière dont les transactions et les événements sont traduits dans la performance et la situation financière communiquées. Les méthodes comptables qu'une entreprise peut envisager d'indiquer sont, sans toutefois s'y limiter, les suivantes:
- (a) comptabilisation des produits des activités ordinaires;
  - (b) principes de consolidation, y compris des filiales et des entreprises associées;
  - (c) regroupements d'entreprises;
  - (d) coentreprises;
  - (e) comptabilisation et amortissement des immobilisations corporelles et des immobilisations incorporelles;
  - (f) incorporation des coûts d'emprunts et d'autres dépenses dans le coût d'un actif;

**IAS 1**

- (g) contrats de construction;
- (h) immeubles de placement;
- (i) instruments financiers et placements;
- (j) contrats de location;
- (k) frais de recherche et de développement;
- (l) stocks;
- (m) impôts, y compris les impôts différés;
- (n) provisions;
- (o) coût des avantages du personnel;
- (p) conversion des monnaies étrangères et opérations de couverture;
- (q) définition des secteurs d'activité et des secteurs géographiques, et les bases d'affectation des coûts entre les secteurs;
- (r) définition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie;
- (s) comptabilité d'inflation; et
- (t) subventions publiques.

D'autres Normes comptables internationales imposent spécifiquement d'indiquer les méthodes comptables utilisées dans un grand nombre de ces domaines.

100. Chaque entreprise considère la nature de son activité et les méthodes que l'utilisateur s'attend à voir présentées pour ce type d'entreprise. À titre d'exemple, on s'attend à ce que toutes les entreprises du secteur privé indiquent la méthode de comptabilisation de l'impôt sur le résultat, y compris de l'impôt différé et des actifs d'impôt sur le résultat. Lorsqu'une entreprise réalise une part importante de son activité à l'étranger ou un nombre important de transactions en monnaies étrangères, on s'attend à ce qu'elle indique les méthodes comptables utilisées pour comptabiliser les profits et les pertes de change et pour se couvrir contre ces profits et ces pertes. Dans les états financiers consolidés, la méthode comptable utilisée pour déterminer le goodwill et les intérêts minoritaires est indiquée.
101. Une méthode comptable peut être importante même si les montants apparaissant pour l'exercice et les exercices antérieurs ne sont pas significatifs. Il est également approprié de présenter toute méthode comptable non couverte par les Normes comptables internationales, mais retenue et appliquée conformément au paragraphe 20.

**Autres informations à fournir**

102. ***Une entreprise doit fournir l'information suivante, sauf si cette information est déjà communiquée par ailleurs:***
- (a) ***l'adresse et la forme juridique de l'entreprise, le pays dans lequel elle a été enregistrée et l'adresse de son siège social (ou de son établissement principal s'il est différent);***
  - (b) ***une description de la nature des opérations de l'entreprise et de ses principales activités;***
  - (c) ***le nom de la société mère et celui de la société tête de groupe; et***
  - (d) ***le nombre de membres du personnel en fin d'exercice ou l'effectif moyen au cours de l'exercice.***

**DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR**

103. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1998. Une application anticipée est encouragée.***
104. La présente Norme comptable internationale annule et remplace IAS 1, La révélation des méthodes comptables, IAS 5, Les Informations que doit fournir l'entreprise dans ses états financiers, et IAS 13, La Présentation de l'actif à court terme et du passif à court terme, approuvées par le Conseil de l'IASC sous leur version reformatée en 1994.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 2  
(RÉVISÉE EN 1993)**

**Stocks**

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 2, L'évaluation et la présentation des stocks dans le contexte du système du coût historique, approuvée par le Conseil en octobre 1975. La Norme révisée entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.

En mai 1999, IAS 10 (révisée en 1999), Événements survenant après la date de clôture, a amendé le paragraphe 28. Le texte révisé entrera en vigueur, pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

En décembre 2000, IAS 41, Agriculture, a amendé le paragraphe 1 et inséré le paragraphe 16A. Les textes révisés entreront en vigueur, pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Une Interprétation du SIC fait référence à IAS 2:

— SIC-1: Cohérence des méthodes — Différentes méthodes de détermination du coût des stocks.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-3
Définitions	4-5
Évaluation des stocks	6
Coût des stocks	7-18
Coûts d'acquisition	8-9
Coûts de transformation	10-12
Autres coûts	13-15
Coût des stocks d'un prestataire de services	16
Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques	16A
Techniques d'évaluation du coût	17-18
Méthodes de détermination du coût	19-24
Traitement de référence	21-22
Autre traitement autorisé	23-24
Valeur nette de réalisation	25-30
Comptabilisation en charges	31-33
Informations à fournir	34-40
Date d'entrée en vigueur	41

**IAS 2**

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable applicable aux stocks dans le système du coût historique. Une des questions fondamentales de la comptabilisation des stocks est celle du montant des coûts à comptabiliser en tant qu'actif et à différer jusqu'à la comptabilisation des produits correspondants. La présente Norme donne des commentaires pratiques sur la détermination du coût et sa comptabilisation ultérieure en charges, y compris toute dépréciation jusqu'à la valeur nette de réalisation. Elle donne également des commentaires sur les méthodes de détermination du coût qui sont utilisées pour imputer les coûts aux stocks.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour les états financiers établis dans le contexte du système du coût historique pour la comptabilisation des stocks autres que:***
  - (a) ***les travaux en cours générés par des contrats de construction y compris les contrats directement connexes de fourniture de services (voir IAS 11, Contrats de construction);***
  - (b) ***les instruments financiers; et***
  - (c) ***le cheptel et les stocks de produits agricoles, forestiers et de minerais chez des producteurs, dans la mesure où, conformément à des pratiques bien établies dans certains secteurs, ils sont évalués à la valeur nette de réalisation;***
  - (d) ***actifs biologiques liés à l'activité agricole (voir IAS 41, Agriculture).***
2. La présente Norme annule et remplace IAS 2, L'évaluation et la présentation des stocks dans le contexte du système du coût historique, approuvée en 1975.
3. A certains stades de la production, les stocks visés au paragraphe 1(c) sont évalués à la valeur nette de réalisation. C'est le cas, par exemple, au moment de la récolte des produits agricoles ou de l'extraction de minerais, lorsque la vente est assurée en vertu d'un contrat à terme ou d'une garantie de l'État ou lorsqu'un marché homogène existe et que le risque de mévente est négligeable. Ces stocks sont exclus du champ d'application de la présente Norme.

**DÉFINITIONS**

4. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***Les stocks sont des actifs:***

- (a) ***détenus pour être vendus dans le cours normal de l'activité;***
- (b) ***en cours de production pour une telle vente; ou***
- (c) ***sous forme de matières premières ou de fournitures devant être consommées dans le processus de production ou de prestation de services.***

***La valeur nette de réalisation est le prix de vente estimé dans le cours normal de l'activité, diminué des coûts estimés pour l'achèvement et des coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente.***

5. Les stocks englobent les biens acquis et détenus pour la revente, y compris par exemple les marchandises achetées par un détaillant et détenues pour la revente, ou les terrains ou autres biens immobiliers détenus pour la revente. Les stocks englobent également les produits finis ou les travaux en cours produits par l'entreprise et comprennent les matières premières et fournitures en attente d'utilisation dans le processus de production. Dans le cas d'un prestataire de services, les stocks incluent le coût du service, tel que décrit au paragraphe 16, pour lequel l'entreprise n'a pas encore comptabilisé les produits correspondants (voir IAS 18, Produits des activités ordinaires).

## ÉVALUATION DES STOCKS

6. **Les stocks doivent être évalués au plus faible du coût et de la valeur nette de réalisation.**

## Coût des stocks

7. **Le coût des stocks doit comprendre tous les coûts d'acquisition, coûts de transformation et autres coûts encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent.**

## Coûts d'acquisition

8. Les coûts d'acquisition des stocks comprennent le prix d'achat, les droits de douane et autres taxes (autres que les taxes ultérieurement récupérables par l'entreprise auprès des administrations fiscales), ainsi que les frais de transport, de manutention et autres coûts directement attribuables à l'acquisition des produits finis, des matières premières et des services. Les rabais commerciaux, remises et autres éléments similaires sont déduits pour déterminer les coûts d'acquisition.
9. Les coûts d'acquisition peuvent inclure les différences de change provenant directement de l'acquisition récente des stocks facturés dans une monnaie étrangère dans les rares circonstances permises par l'autre traitement autorisé de IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères. Ces différences de change sont limitées à celles provenant d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il n'existe aucun moyen pratique de couverture et qui affecte des passifs qui ne peuvent être réglés et qui surviennent à l'occasion de l'acquisition récente de ces stocks.

## Coûts de transformation

10. Les coûts de transformation des stocks comprennent les coûts directement liés aux unités produites, tels que la main d'œuvre directe. Ils comprennent également l'affectation systématique des frais généraux de production fixes et variables qui sont encourus pour transformer les matières premières en produits finis. Les frais généraux de production fixes sont les coûts indirects de production qui demeurent relativement constants indépendamment du volume de production, tels que l'amortissement et l'entretien des bâtiments et de l'équipement industriels, et les frais de gestion et d'administration de l'usine. Les frais de production variables sont les coûts indirects de production qui varient directement, ou presque directement, en fonction du volume de production, tels que les matières premières indirectes et la main-d'œuvre indirecte.
11. L'affectation des frais généraux fixes de production aux coûts de transformation est fondée sur la capacité normale des installations de production. La capacité normale est la production moyenne que l'on s'attend à réaliser sur un certain nombre d'exercices ou de saisons dans des circonstances normales, en tenant compte de la perte de capacité résultant de l'entretien planifié. Il est possible de retenir le niveau réel de production s'il est proche de la capacité de production normale. Le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite n'est pas augmenté par suite d'une baisse de production ou d'un outil de production inutilisé. Les frais généraux non affectés sont comptabilisés comme une charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. Dans des périodes de production anormalement élevée, le montant des frais généraux fixes affectés à chaque unité produite est diminué de telle sorte que les stocks ne soient pas évalués au-dessus de leur coût. Les frais généraux variables de production sont affectés à chaque unité produite sur la base de l'utilisation effective des installations de production.
12. Un processus de production peut donner lieu à la production simultanée de plus d'un produit. C'est le cas, par exemple, en cas de production de produits liés ou lorsqu'il y a un produit principal et un sous-produit. Lorsque les coûts de transformation de chaque produit ne sont pas identifiables séparément, ils sont répartis entre les produits sur une base rationnelle et cohérente. Cette répartition peut être opérée par exemple sur la base de la valeur de vente relative de chaque produit, soit au stade du processus de production où les produits deviennent identifiables séparément, soit à l'achèvement de la production. La plupart des sous-produits sont non significatifs par nature. Lorsque tel est le cas, ils sont souvent évalués à la valeur nette de réalisation et cette valeur est déduite du coût du produit principal. De ce fait, la valeur comptable du produit principal n'est pas différente de façon significative de son coût.

**IAS 2****Autres coûts**

13. Les autres coûts ne sont inclus dans le coût des stocks que dans la mesure où ils sont encourus pour amener les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent. Par exemple, il peut être approprié d'inclure dans le coût des stocks des frais généraux autres que ceux de production ou les coûts de conception de produits à l'usage de clients spécifiques.
14. Exemples de coûts exclus du coût des stocks et comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus:
  - (a) montants anormaux de déchets de fabrication, de main-d'œuvre ou d'autres coûts de production;
  - (b) coûts de stockage, à moins que ces coûts soient nécessaires au processus de production préalablement à une nouvelle étape de la production;
  - (c) frais généraux administratifs qui ne contribuent pas à mettre les stocks à l'endroit et dans l'état où ils se trouvent; et
  - (d) frais de commercialisation.
15. Dans des circonstances limitées, des coûts d'emprunt sont inclus dans le coût des stocks. Ces circonstances sont identifiées dans l'autre traitement autorisé de IAS 23, Coûts d'emprunt.

**Coût des stocks d'un prestataire de services**

16. Le coût des stocks d'un prestataire de services se compose essentiellement de la main-d'œuvre et des autres frais de personnel directement engagés pour fournir le service, y compris le personnel d'encadrement, et des frais généraux attribuables. La main-d'œuvre et les autres coûts relatifs aux ventes et au personnel administratif général ne sont pas inclus mais sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

**Coût de produits agricoles récoltés à partir d'actifs biologiques**

- 16A. Selon IAS 41, Agriculture, les stocks comprenant des produits agricoles récoltés par une entreprise à partir de ses actifs biologiques, sont mesurés lors de leur comptabilisation initiale à leur juste valeur, moins les coûts de point de vente estimés à la récolte. Il s'agit du coût des stocks à cette date pour l'application de la présente norme

**Techniques d'évaluation du coût**

17. Les techniques d'évaluation du coût des stocks, telles que la méthode du coût standard ou la méthode du prix de détail, peuvent être utilisées pour des raisons pratiques si ces méthodes donnent des résultats proches du coût. Les coûts standards retiennent les niveaux normaux d'utilisation de matières premières et de fournitures, de main-d'œuvre, d'efficacité et de capacité. Ils sont régulièrement réexaminés et, le cas échéant, révisés à la lumière des conditions actuelles.
18. La méthode du prix de détail est souvent utilisée dans l'activité de la distribution au détail pour évaluer les stocks de grandes quantités d'articles à rotation rapide, qui ont des marges similaires et pour lesquels il n'est pas possible d'utiliser d'autres méthodes de coûts. Le coût des stocks est déterminé en déduisant de la valeur de vente des stocks le pourcentage de marge brute approprié. Le pourcentage utilisé prend en considération les stocks qui ont été démarqués au-dessous de leur prix de vente initial. Un pourcentage moyen pour chaque rayon est souvent appliqué.

**Méthodes de détermination du coût**

19. ***Le coût des stocks d'éléments qui ne sont pas habituellement fongibles et des biens ou services produits et affectés à des projets spécifiques doit être déterminé en procédant à une identification spécifique de leurs coûts individuels.***

20. L'identification spécifique du coût signifie que des coûts spécifiques sont attribués à des éléments identifiés des stocks. C'est un traitement approprié pour les éléments qui sont affectés à un projet spécifique, qu'ils aient été achetés ou produits. Toutefois, l'identification spécifique des coûts n'est pas appropriée lorsqu'il existe un grand nombre d'éléments des stocks qui sont ordinairement fongibles. En de telles circonstances, le mode de sélection des éléments qui restent dans les stocks pourrait être utilisé pour obtenir les effets prédéterminés sur le résultat net de l'exercice.

#### Traitement de référence

21. ***Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 19, doit être déterminé en utilisant la méthode du premier entré — premier sorti (PEPS) ou celle du coût moyen pondéré<sup>(1)</sup>.***
22. La méthode PEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis les premiers sont vendus les premiers et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de l'exercice sont ceux qui ont été achetés ou produits le plus récemment. Selon la méthode du coût moyen pondéré, le coût de chaque élément est déterminé à partir de la moyenne pondérée du coût d'éléments similaires au début d'un exercice et du coût d'éléments similaires achetés ou produits au cours de l'exercice. Cette moyenne peut être calculée périodiquement ou lors de la réception de chaque nouvelle livraison, selon la situation particulière de l'entreprise.

#### Autre traitement autorisé

23. ***Le coût des stocks autres que ceux traités au paragraphe 19, doit être déterminé en utilisant la méthode du dernier entré- premier sorti (DEPS)<sup>(1)</sup>.***
24. La formule DEPS suppose que les éléments du stock qui ont été acquis ou fabriqués les derniers sont vendus les premiers et qu'en conséquence, les éléments restant en stock à la fin de l'exercice sont les premiers achetés ou les premiers fabriqués.

#### Valeur nette de réalisation

25. Le coût des stocks peut ne pas être recouvrable si ces stocks ont été endommagés, s'ils sont devenus complètement ou partiellement obsolètes ou si leur prix de vente a subi une baisse. Le coût des stocks peut également ne pas être recouvrable si les coûts estimés d'achèvement ou les coûts estimés nécessaires pour réaliser la vente ont augmenté. La pratique consistant à déprécier les stocks au-dessous du coût pour les ramener à leur valeur nette de réalisation est cohérente avec le principe suivant lequel les actifs ne doivent pas figurer pour un montant supérieur au montant que l'on s'attend à obtenir de leur vente ou de leur utilisation.
26. La dépréciation des stocks à la valeur nette de réalisation s'effectue habituellement sur une base individuelle. Dans certains cas, toutefois, il peut être approprié de regrouper des éléments similaires ou ayant un rapport entre eux. Ce peut être le cas des éléments de stocks ayant trait à la même ligne de produits qui ont des finalités ou usages finaux similaires, qui sont produits et commercialisés dans la même zone géographique et qui pratiquement ne peuvent pas être évalués séparément des autres éléments de cette ligne de produits. Il n'est pas approprié de pratiquer une dépréciation des stocks pour une catégorie de ceux-ci, par exemple, les produits finis, ou pour la totalité des stocks d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique. Les prestataires de services en général cumulent les coûts par rapport à chaque service donnant lieu à la facturation d'un prix de vente distinct. En conséquence, chacun de ces services est traité comme un élément distinct.
27. Les estimations de la valeur nette de réalisation sont fondées sur les éléments probants les plus fiables disponibles à la date à laquelle sont faites les estimations du montant de stocks que l'on s'attend à réaliser. Ces estimations tiennent compte des fluctuations de prix ou de coût directement liées aux événements survenant après la fin de l'exercice dans la mesure où de tels événements confirment les conditions existant à la fin de l'exercice.

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC-1: Cohérence des méthodes — Différentes méthodes de détermination du coût des stocks.

## IAS 2

28. Les estimations de la valeur nette de réalisation prennent également en considération le but dans lequel les stocks sont détenus. Par exemple, la valeur nette de réalisation de quantités détenues en stocks pour satisfaire à des contrats de vente ou de services fermes est fondée sur le prix spécifié dans le contrat. Si les quantités spécifiées dans le contrat sont inférieures aux quantités détenues en stock, la valeur nette de réalisation des quantités en excédent est fondée sur les prix de vente généraux. Les pertes éventuelles sur les contrats de vente ferme qui excèdent les quantités détenues en stocks ainsi que les pertes éventuelles sur les contrats d'achat ferme sont traitées selon IAS 37, Provisions, passifs et actifs éventuels.
29. Les matières premières et autres fournitures détenues pour être utilisées dans la production des stocks ne sont pas évaluées en-dessous du coût s'il est attendu que les produits finis dans lesquels elles seront incorporées seront vendus au coût ou au-dessus de celui-ci. Cependant, lorsqu'une baisse du prix des matières premières indique que le coût des produits finis sera supérieur à la valeur nette de réalisation, les matières premières sont ramenées à la valeur nette de réalisation. Dans un tel cas, le coût de remplacement des matières premières peut se révéler être la meilleure mesure disponible de leur valeur nette de réalisation.
30. Une nouvelle évaluation de la valeur nette de réalisation est effectuée lors de chaque exercice suivant. Lorsque les circonstances justifiant l'évaluation des stocks en-dessous du coût n'existent plus, le montant de la dépréciation doit être repris de sorte que la nouvelle valeur comptable soit la valeur la plus faible entre le coût et la valeur nette de réalisation révisée. Tel est le cas par exemple lorsqu'un élément des stocks qui est comptabilisé à la valeur nette de réalisation parce que son prix de vente a baissé est encore disponible lors d'un exercice ultérieur et que son prix de vente a augmenté.

## COMPTABILISATION EN CHARGES

31. ***Lorsque les stocks sont vendus, la valeur comptable de ces stocks doit être comptabilisée en charges de l'exercice au cours duquel les produits correspondant sont comptabilisés. Le montant de toute dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et toutes les pertes de stocks doivent être comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel la dépréciation ou la perte se produit. Le montant de toute reprise d'une dépréciation des stocks résultant d'une augmentation de la valeur nette de réalisation doit être comptabilisé comme une réduction du montant des stocks comptabilisé en charges dans l'exercice au cours duquel la reprise intervient.***
32. Le processus de comptabilisation en charges de la valeur comptable des stocks aboutit à rattacher les produits et les charges.
33. Certains éléments de stocks peuvent être affectés à d'autres comptes d'actifs, par exemple, les stocks utilisés comme éléments des immobilisations corporelles produites par l'entreprise pour elle-même. Les stocks affectés à un autre élément d'actif suivant cette modalité sont comptabilisés en charges au cours de la durée d'utilité de cet actif.

## INFORMATIONS À FOURNIR

34. ***Les états financiers doivent indiquer:***
  - (a) ***les méthodes comptables adoptées pour évaluer les stocks, y compris la méthode de détermination du coût utilisée;***
  - (b) ***la valeur comptable totale des stocks et la valeur comptable par catégories appropriées à l'entreprise;***
  - (c) ***la valeur comptable des stocks comptabilisés à la valeur nette de réalisation;***
  - (d) ***le montant de toute reprise de dépréciation qui est comptabilisé en produits de l'exercice selon le paragraphe 31;***
  - (e) ***les circonstances ou événements ayant conduit à la reprise de la dépréciation des stocks selon le paragraphe 31; et***
  - (f) ***la valeur comptable des stocks donnés en nantissement de passifs.***

35. Les informations concernant les valeurs comptables des différentes catégories de stocks ainsi que l'étendue des variations de ces actifs sont utiles aux utilisateurs des états financiers. Les classifications usuelles des stocks sont les marchandises, les fournitures de production, les matières premières, les travaux en cours et les produits finis. Les stocks d'un prestataire de services peuvent simplement être désignés comme travaux en cours.
36. **Lorsque le coût des stocks est déterminé en utilisant la méthode DEPS selon l'autre traitement autorisé au paragraphe 23, les états financiers doivent indiquer la différence entre le montant des stocks apparaissant au bilan et:**
- (a) **soit le plus faible du montant obtenu selon le paragraphe 21 et de la valeur nette de réalisation;**
  - (b) **soit le plus faible du coût actuel à la date de clôture et de la valeur nette de réalisation.**
37. **Les états financiers doivent indiquer:**
- (a) **soit le coût des stocks comptabilisés en charges au cours de l'exercice;**
  - (b) **soit les coûts opérationnels, applicables aux produits, comptabilisés en charges au cours de l'exercice, classés selon leur nature.**
38. Le coût des stocks comptabilisé en charges de l'exercice se compose des coûts précédemment compris dans l'évaluation des éléments de stocks vendus et des frais généraux de production non affectés et des coûts de production des stocks d'un montant anormal. Les particularités de chaque entreprise peuvent également justifier l'inclusion d'autres coûts, tels que les coûts de distribution.
39. Certaines entreprises adoptent un format différent pour le compte de résultat qui conduit à présenter des chiffres autres que le coût des stocks comptabilisé en charges au cours de l'exercice. Suivant ce format différent, une entreprise mentionne le montant des coûts opérationnels, applicables aux produits de l'exercice, classés selon leur nature. Dans ce cas, l'entreprise mentionne les coûts comptabilisés en charges pour les matières premières et consommables, les frais de main-d'œuvre et les autres coûts opérationnels ainsi que le montant de la variation nette des stocks dans l'exercice.
40. Une dépréciation à la valeur nette de réalisation peut être d'une importance, d'une incidence ou d'une nature telle qu'elle impose de fournir des informations selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

41. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.**

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 7  
(RÉVISÉE EN 1992)**

**Tableaux des flux de trésorerie**

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 7, Tableau de financement, approuvée par le Conseil en octobre 1977. La présente Norme révisée est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1994.

**IAS 7**

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-3
Avantages que procurent les informations sur les flux de trésorerie	4-5
Définitions	6-9
Trésorerie et équivalents de trésorerie	7-9
Présentation du tableau des flux de trésorerie	10-17
Activités opérationnelles	13-15
Activités d'investissement	16
Activités de financement	17
Présentation des flux de trésorerie des activités opérationnelles	18-20
Présentation des flux de trésorerie liés aux activités d'investissement et de financement	21
Présentation des flux de trésorerie pour leur montant net	22-24
Flux de trésorerie en monnaies étrangères	25-28
Éléments extraordinaires	29-30
Intérêts et dividendes	31-34
Impôts sur le résultat	35-36
Participations dans des filiales, des entreprises associées et des coentreprises	37-38
Acquisitions et sorties de filiales et autres unités opérationnelles	39-42
Transactions sans contrepartie de trésorerie	43-44
Composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie	45-47
Autres informations à fournir	48-52
Date d'entrée en vigueur	53

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir paragraphe 12 de la Préface).

#### OBJECTIF

Les informations concernant les flux de trésorerie d'une entreprise sont utiles aux utilisateurs des états financiers car elles leur apportent une base d'évaluation de la capacité de l'entreprise à générer de la trésorerie et des équivalents de trésorerie ainsi que des besoins d'utilisation de cette trésorerie par l'entreprise. Les décisions économiques que prennent les utilisateurs imposent d'évaluer la capacité d'une entreprise à dégager de la trésorerie ou des équivalents de trésorerie ainsi que l'échéance l'assurance de la concrétisation de cette trésorerie.

L'objectif de la présente Norme est d'imposer la fourniture d'une information sur l'historique des évolutions de la trésorerie et des équivalents de trésorerie d'une entreprise au moyen d'un tableau des flux de trésorerie classant les flux de trésorerie de l'exercice en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.

#### CHAMP D'APPLICATION

1. ***Une entreprise doit établir un tableau des flux de trésorerie selon les dispositions définies par la présente Norme et doit le présenter comme partie intégrante de ses états financiers pour chaque exercice donnant lieu à présentation d'états financiers.***
2. La présente Norme remplace la Norme comptable internationale IAS 7, Tableau de financement, approuvée en juillet 1977.
3. Les utilisateurs des états financiers d'une entreprise sont intéressés par la façon dont l'entreprise génère et utilise sa trésorerie ou ses équivalents de trésorerie. Ceci est le cas quelle que soit la nature des activités de l'entreprise, même si la trésorerie peut être considérée comme la base de l'activité même de l'entreprise, comme cela peut être le cas pour une institution financière. Les entreprises ont besoin de trésorerie essentiellement pour les mêmes raisons, quelque soit l'activité principale génératrice de produits. Elles ont besoin de trésorerie pour conduire leurs activités, s'acquitter de leurs obligations et assurer une rentabilité à leurs investisseurs. En conséquence, la présente Norme impose que toutes les entreprises présentent un tableau des flux de trésorerie.

#### AVANTAGES DES INFORMATIONS SUR LES FLUX DE TRÉSORERIE

4. Un tableau des flux de trésorerie, lorsqu'il est utilisé de concert avec le reste des états financiers, fournit des informations qui permettent aux utilisateurs d'évaluer les changements de l'actif net d'une entreprise, sa structure financière (y compris sa liquidité et sa solvabilité) et sa capacité à modifier les montants et l'échéancier des flux de trésorerie pour s'adapter aux changements de circonstances et opportunités. Les informations relatives aux flux de trésorerie sont utiles pour apprécier la capacité de l'entreprise à dégager de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et permettent aux utilisateurs d'élaborer des modèles pour apprécier et comparer la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs de différentes entreprises. Elles renforcent également la comparabilité des informations sur la performance opérationnelle de différentes entreprises car elles éliminent les effets de l'utilisation de traitements comptables différents pour les mêmes opérations et événements.
5. L'information sur l'historique des flux de trésorerie est souvent utilisée comme un indicateur utile des montants, échéances et du caractère certain des flux futurs de trésorerie. Elle est également utile pour vérifier l'exactitude des anciennes estimations de flux futurs de trésorerie et pour examiner la relation entre la rentabilité et les flux de trésorerie nets ainsi que l'effet des changements de prix.

## IAS 7

## DÉFINITIONS

6. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***La trésorerie comprend les fonds en caisse et les dépôts à vue.***

***Les équivalents de trésorerie sont les placements à court terme, très liquides qui sont facilement convertibles en un montant connu de trésorerie et qui sont soumis à un risque négligeable de changement de valeur.***

***Les flux de trésorerie sont les entrées et sorties de trésorerie et d'équivalents de trésorerie.***

***Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de produits de l'entreprise et toutes les autres activités qui ne sont pas des activités d'investissement ou de financement.***

***Les activités d'investissement sont l'acquisition et la sortie d'actifs à long terme et les autres placements qui ne sont pas inclus dans les équivalents de trésorerie.***

***Les activités de financement sont les activités qui résultent des changements dans l'importance et la composition des capitaux propres et des emprunts de l'entreprise.***

*Trésorerie et équivalents de trésorerie*

7. Les équivalents de trésorerie sont détenus dans le but de faire face aux engagements de trésorerie à court terme plutôt que pour un placement ou d'autres finalités. Pour qu'un placement puisse être considéré comme un équivalent de trésorerie, il doit être facilement convertible en un montant de trésorerie connu et être soumis à un risque négligeable de changement de valeur. En conséquence, un placement ne sera normalement qualifié d'équivalent de trésorerie que s'il a une échéance rapprochée, par exemple inférieure ou égale à trois mois à partir de la date d'acquisition. Les investissements en actions sont exclus des équivalents de trésorerie à moins qu'ils ne soient, en substance, des équivalents de trésorerie, par exemple dans le cas d'actions de préférence acquies peu avant leur date d'échéance et ayant une date de remboursement déterminée.
8. Les emprunts bancaires sont en général considérés comme des activités de financement. Toutefois, dans certains pays, les découverts bancaires remboursables à vue font partie intégrante de la gestion de la trésorerie de l'entreprise. Dans ces circonstances, les découverts bancaires constituent une composante de la trésorerie et des équivalents de trésorerie. Une caractéristique de telles conventions bancaires est que le solde bancaire fluctue souvent entre le disponible et le découvert.
9. Les flux de trésorerie excluent les mouvements entre éléments qui constituent la trésorerie ou les équivalents de trésorerie parce que ces composantes font partie de la gestion de trésorerie d'une entreprise plutôt que de ses activités opérationnelles, d'investissement et de financement. La gestion de trésorerie comprend le placement d'excédents de trésorerie en équivalents de trésorerie.

PRÉSENTATION DU TABLEAU DES FLUX DE TRÉSorerIE

10. ***Le tableau des flux de trésorerie doit présenter les flux de trésorerie de l'exercice classés en activités opérationnelles, d'investissement et de financement.***
11. Une entreprise présente ses flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement de la façon la plus appropriée à son activité. Le classement par activité fournit une information qui permet aux utilisateurs d'évaluer l'effet de ces activités sur la situation financière de l'entreprise et le montant de sa trésorerie et de ses équivalents de trésorerie. Cette information peut également être utilisée pour évaluer des relations entre ces activités.
12. Une transaction unique peut inclure des flux de trésorerie qui sont classés différemment. Par exemple, lorsque le remboursement en trésorerie d'un emprunt porte à la fois sur les intérêts et le capital, la partie correspondant aux intérêts peut être classée dans les activités opérationnelles tandis que la partie correspondant au capital est classée dans les activités de financement.

*Activités opérationnelles*

13. Le montant des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles est un indicateur clé de la mesure dans laquelle les opérations de l'entreprise ont généré suffisamment de flux de trésorerie pour rembourser ses emprunts, maintenir la capacité opérationnelle de l'entreprise, verser des dividendes et faire de nouveaux investissements sans recourir à des sources externes de financement. Utilisées avec d'autres informations, les informations sur les différentes catégories de flux historiques de trésorerie opérationnels sont utiles à la prévision des flux futurs de trésorerie opérationnels.
14. Les flux de trésorerie opérationnels sont essentiellement issus des principales activités génératrices de produits de l'entreprise. En conséquence, ils résultent en général des transactions et autres événements qui entrent dans la détermination du résultat net. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles:
- (a) les entrées de trésorerie provenant de la vente de biens et de la prestation de services;
  - (b) les entrées de trésorerie provenant de redevances, d'honoraires, de commissions et d'autres produits;
  - (c) les sorties de trésorerie envers des fournisseurs de biens et services;
  - (d) les sorties de trésorerie envers les membres du personnel ou pour leur compte;
  - (e) les entrées et sorties de trésorerie d'une entreprise d'assurance relatives aux primes et aux sinistres, aux rentes et autres prestations liées aux polices d'assurance;
  - (f) les sorties de trésorerie ou remboursements d'impôts sur le résultat, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement associés aux activités de financement et d'investissement; et
  - (g) les entrées et sorties de trésorerie provenant de contrats détenus à des fins de négoce ou de transaction.

Certaines transactions, telles que la cession d'un élément d'une installation de production, peuvent donner lieu à une plus ou moins-value, incluse dans la détermination du résultat net. Toutefois, les flux de trésorerie liés à de telles transactions sont des flux provenant des activités d'investissement.

15. Une entreprise peut détenir des titres et des prêts à des fins de négoce ou de transaction, dans ce cas ils sont similaires à des stocks acquis spécifiquement en vue de leur revente. En conséquence, les flux de trésorerie provenant de l'acquisition et de la cession des titres détenus à des fins de négoce ou de transaction sont classés parmi les activités opérationnelles. De même, les avances de trésorerie et les prêts consentis par les institutions financières sont généralement classés en activités opérationnelles, étant donné qu'ils se rapportent à la principale activité génératrice de produits de ces entreprises.

*Activités d'investissement*

16. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités d'investissement est importante car les flux de trésorerie indiquent dans quelle mesure des dépenses ont été effectuées pour l'accroissement de ressources destinées à générer des produits et flux de trésorerie futurs. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités d'investissement:
- (a) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme. Ces sorties comprennent les frais de développement inscrits à l'actif et les dépenses liées aux immobilisations corporelles produites par l'entreprise pour elle-même;
  - (b) entrées de trésorerie découlant de la vente d'immobilisations corporelles, incorporelles et d'autres actifs à long terme;
  - (c) sorties de trésorerie effectuées pour l'acquisition d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entreprises et de participations dans des coentreprises (autres que les sorties effectuées pour les instruments considérés comme des équivalents de trésorerie ou détenus à des fins de négoce ou de transaction);
  - (d) entrées de trésorerie relatives à la vente d'instruments de capitaux propres ou d'emprunt d'autres entreprises, et de participations dans des coentreprises (autres que les entrées relatives aux instruments considérés comme des équivalents de trésorerie et à ceux détenus à des fins de négoce ou de transaction);
  - (e) avances de trésorerie et prêts faits à des tiers (autres que les avances et prêts consentis par une institution financière);
  - (f) entrées de trésorerie découlant du remboursement d'avances et de prêts consentis à des tiers (autres que les avances et prêts faits par une institution financière);

## IAS 7

- (g) sorties de trésorerie au titre de contrats à terme, de contrats d'option ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négoce ou de transaction ou que ces sorties sont classées parmi les activités de financement; et
- (h) entrées de trésorerie au titre des contrats à terme sur des marchés organisés et de gré à gré, de contrats d'options ou de contrats de swap, sauf lorsque ces contrats sont détenus à des fins de négociation ou de transaction ou que ces entrées sont classées parmi les activités de financement.

Lorsqu'un contrat est comptabilisé en tant que couverture d'une position identifiable, les flux de trésorerie relatifs à ce contrat sont classés de la même façon que les flux de trésorerie de la position ainsi couverte.

*Activités de financement*

17. La présentation séparée des flux de trésorerie provenant des activités de financement est importante, car elle est utile à la prévision des flux futurs de trésorerie de l'entreprise attendus par les apporteurs de capitaux. Exemples de flux de trésorerie provenant des activités de financement:
- (a) entrées de trésorerie provenant de l'émission d'actions ou d'autres instruments de capitaux propres;
  - (b) sortie de trésorerie envers les actionnaires pour acquérir ou racheter les actions de l'entreprise;
  - (c) produits de l'émission d'emprunts obligataires, d'emprunts ordinaires, de billets de trésorerie, d'emprunts hypothécaires et autres emprunts à court ou à long terme;
  - (d) sorties de trésorerie pour rembourser des montants empruntés; et
  - (e) paiements effectués par un preneur dans le cadre de la réduction du solde de la dette relative à un contrat de location-financement.

## PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX ACTIVITÉS OPÉRATIONNELLES

18. ***Une entreprise doit présenter les flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, en utilisant:***
- (a) ***soit la méthode directe, suivant laquelle les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes sont présentées;***
  - (b) ***soit la méthode indirecte, suivant laquelle le résultat net est ajusté des effets des transactions sans effet de de trésorerie, de tout décalage ou régularisation d'entrées ou de sorties de trésorerie opérationnelle passées ou futures liés à l'exploitation et des éléments de produits ou de charges liés aux flux de trésorerie concernant les investissements ou le financement.***
19. Les entreprises sont encouragées à présenter les informations des flux de trésorerie des activités opérationnelles en utilisant la méthode directe. La méthode directe apporte des informations qui peuvent être utiles pour l'estimation des flux futurs de trésorerie et qui ne sont pas disponibles à partir de la méthode indirecte. Selon la méthode directe, les informations sur les principales catégories d'entrées et sorties de trésorerie brutes peuvent être obtenues:
- (a) à partir des enregistrements comptables de l'entreprise; ou
  - (b) en ajustant les ventes, le coût des ventes (intérêts et produits assimilés et intérêts et charges assimilées pour une institution financière) et les autres éléments du compte de résultat, en fonction:
    - (i) des variations durant l'exercice des stocks, créances et dettes opérationnelles;
    - (ii) des autres éléments sans effet de trésorerie; et
    - (iii) des autres éléments pour lesquels l'effet de trésorerie consiste en flux d'investissement ou de financement.

20. Selon la méthode indirecte, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles se détermine en ajustant le résultat net pour tenir compte de l'effet:
- (a) des variations durant l'exercice des stocks, des créances et dettes opérationnelles;
  - (b) des éléments sans effet de trésorerie, tels que les amortissements, les provisions, les impôts différés, les gains ou pertes de change latents, les bénéfices non distribués des entreprises associées et les intérêts minoritaires; et
  - (c) des autres éléments pour lesquels l'effet de la trésorerie consiste en flux de trésorerie d'investissement ou de financement.

A contrario, le flux de trésorerie net provenant des activités opérationnelles peut être présenté selon la méthode indirecte en indiquant les produits et les charges figurant dans le compte de résultat et les variations dans l'exercice des stocks et des créances et dettes opérationnelles.

#### PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE LIÉS AUX ACTIVITÉS D'INVESTISSEMENT ET DE FINANCEMENT

21. ***Une entreprise doit présenter séparément les principales catégories d'entrées et de sorties de trésorerie brutes provenant des activités d'investissement et de financement, sauf si les flux de trésorerie décrits aux paragraphes 22 et 24 sont présentés pour leur montant net.***

#### PRÉSENTATION DES FLUX DE TRÉSORERIE POUR UN MONTANT NET

22. ***Les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement suivantes peuvent être présentés pour leur montant net:***

- (a) ***entrées et sorties de trésorerie pour le compte de clients lorsque les flux de trésorerie découlent des activités du client et non de celles de l'entreprise; et***
- (b) ***entrées et sorties de trésorerie concernant des éléments ayant un rythme de rotation rapide, des montants élevés et des échéances courtes.***

23. Exemples d'entrées et de sorties de trésorerie visées au paragraphe 22(a):

- (a) l'acceptation et le remboursement de dépôts à vue par une banque;
- (b) la trésorerie détenue pour le compte de clients par une entreprise spécialisée dans les placements; et
- (c) les loyers reversés aux propriétaires de biens, après avoir été collectés pour leur compte.

Des exemples d'entrées et sorties de trésorerie visées au paragraphe 22(b) sont les avances et le remboursement des éléments suivants:

- (a) montants en principal relatif aux cartes de crédit des clients;
- (b) acquisition ou cession de placements; et
- (c) autres emprunts à court terme, par exemple ceux ayant une échéance inférieure ou égale à trois mois.

24. ***Les flux de trésorerie provenant de chacune des activités d'une institution financière suivante peuvent être présentés pour leur montant net:***

- (a) ***entrées et sorties de trésorerie liées à l'acceptation et au remboursement de dépôts à échéance déterminée;***
- (b) ***placement de dépôts auprès d'autres institutions financières et retrait de ces dépôts; et***
- (c) ***prêts et avances consentis à des clients et remboursement de ces prêts et avances.***

## IAS 7

## FLUX DE TRÉSORERIE EN MONNAIE ÉTRANGÈRE

25. **Les flux de trésorerie provenant de transactions en monnaie étrangère doivent être enregistrés dans la monnaie de l'entreprise qui présente les états financiers, par application au montant en monnaie étrangère du cours de change entre la monnaie dans laquelle les états financiers de l'entreprise sont présentés et la monnaie étrangère à la date du flux de trésorerie.**
26. **Les flux de trésorerie d'une filiale étrangère doivent être convertis au cours de change entre la monnaie dans laquelle les états financiers de l'entreprise sont présentés et la monnaie étrangère à la date du flux de trésorerie.**
27. Les flux de trésorerie libellés en monnaie étrangère sont présentés en conformité avec IAS 21, Comptabilisation des effets des variations des cours des monnaies étrangères. Celle-ci permet d'utiliser un cours de change qui se rapproche du cours réel. À titre d'exemple, un cours de change moyen pondéré pour l'exercice peut être utilisé pour l'enregistrement des transactions en monnaie étrangère et pour la conversion des flux de trésorerie d'une filiale étrangère. Toutefois, IAS 21 n'autorise pas l'utilisation du cours de change à la date de clôture pour la conversion des flux de trésorerie d'une filiale étrangère.
28. Les gains et pertes latents provenant des variations des cours de change ne sont pas des flux de trésorerie. Toutefois, l'effet des variations des cours de change sur la trésorerie ou les équivalents de trésorerie détenus ou dus en monnaies étrangères est présenté dans le tableau des flux de trésorerie de façon à permettre le rapprochement de la trésorerie et des équivalents de trésorerie à l'ouverture et à la clôture de l'exercice. Ce montant est présenté séparément des flux de trésorerie liés aux activités opérationnelles, d'investissement et de financement et tient compte le cas échéant des écarts qui auraient été constatés si les flux de trésorerie avaient été inscrits au cours de change de clôture.

## ÉLÉMENTS EXTRAORDINAIRES

29. **Les flux de trésorerie liés à des éléments extraordinaires doivent être classés comme provenant des activités opérationnelles, d'investissement ou de financement, selon le cas, et présentés séparément.**
30. Les flux de trésorerie associés à des éléments extraordinaires sont présentés séparément dans le tableau des flux de trésorerie comme provenant d'activités opérationnelles, d'investissement ou de financement afin de permettre aux utilisateurs de comprendre leur nature et leur effet sur les flux de trésorerie actuels et futurs de l'entreprise. Ces informations viennent en complément des informations distinctes relatives à la nature et au montant des éléments extraordinaires, imposées par IAS 8, Résultat net de l'entreprise, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

## INTÉRÊTS ET DIVIDENDES

31. **Les flux de trésorerie provenant des intérêts et des dividendes perçus ou versés doivent être tous présentés séparément. Chacun doit être classé de façon permanente d'un exercice à l'autre dans les activités opérationnelles, d'investissement ou de financement.**
32. Le montant total des intérêts versés au cours d'un exercice est indiqué dans le tableau des flux de trésorerie, qu'ils aient été comptabilisés en charges au compte de résultat ou incorporé au coût d'actif conformément à l'autre traitement autorisé dans IAS 23, Coûts d'emprunt.
33. Les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus sont habituellement classés en flux de trésorerie opérationnelle par une institution financière. Toutefois, il n'y a aucun consensus pour le classement de ces flux de trésorerie pour les autres entreprises. Les intérêts payés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés dans les flux de trésorerie opérationnelle parce qu'ils entrent dans le calcul du résultat net. Alternativement, les intérêts versés et les intérêts et dividendes reçus peuvent être classés respectivement en flux de trésorerie financiers et flux de trésorerie d'investissement, car ils représentent des ressources financières ou des retours sur investissements.
34. Les dividendes versés peuvent être classés en flux financier de trésorerie, car ils sont le coût d'obtention de ressources financières. Simultanément, les dividendes versés peuvent être classés parmi les flux de trésorerie des activités opérationnelles dans le but d'aider les utilisateurs à déterminer la capacité d'une entreprise à dégager des dividendes à part des flux de trésorerie opérationnels.

## IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT

35. **Les flux de trésorerie provenant des impôts sur le résultat doivent être présentés séparément et classés comme des flux opérationnels de trésorerie, à moins qu'ils ne puissent être spécifiquement rattachés aux activités de financement et d'investissement.**
36. Les impôts sur le résultat résultent de transactions qui donnent lieu à des flux de trésorerie classés en activité opérationnelle, d'investissement ou de financement dans le tableau des flux de trésorerie. Alors que la charge d'impôt peut être facilement identifiable pour les activités d'investissement et de financement, les flux de trésorerie relatifs à l'impôt sont souvent impossibles à identifier et peuvent survenir lors d'un exercice différent de celui de la transaction génératrice de flux de trésorerie. Par conséquent, les impôts payés sont habituellement classés en flux de trésorerie d'activités opérationnelles. Toutefois, lorsqu'il est possible de relier le flux de trésorerie d'impôt avec une transaction individuelle qui procure des flux de trésorerie classés en activité d'investissement ou de financement, le flux de trésorerie d'impôt est classé suivant le cas en activité d'investissement ou de financement. Lorsque les flux de trésorerie d'impôt sont répartis sur plus d'une catégorie d'activité, le montant total d'impôts payés est une information à fournir.

## PARTICIPATIONS DANS DES FILIALES, DES ENTREPRISES ASSOCIÉES ET DES COENTREPRISES

37. Lors de la comptabilisation d'une participation dans une entreprise associée ou une filiale selon la méthode de mise en équivalence ou au coût, un investisseur limite ses informations dans le tableau des flux de trésorerie aux flux de trésorerie intervenus entre lui-même et l'entreprise détenue, par exemple aux dividendes et aux avances.
38. Une entreprise qui présente sa participation dans une entité contrôlée conjointement selon la méthode de l'intégration proportionnelle (voir IAS 31, Information financière des participations dans des coentreprises), inscrit dans le tableau consolidé des flux de trésorerie sa quote-part des flux de trésorerie de l'entité contrôlée conjointement. Une entreprise qui présente la même participation selon la méthode de mise équivalence inscrit dans son tableau des flux de trésorerie les flux liés à ses participations dans la coentreprise, et les distributions et autres entrées ou sorties de trésorerie entre elle et l'entité contrôlée conjointement.

## ACQUISITIONS ET CESSIONS DE FILIALES ET AUTRES UNITÉS D'EXPLOITATION

39. **L'ensemble des flux de trésorerie provenant des acquisitions et cessions de filiales et autres unités d'exploitation doivent être présentés séparément et classés dans les activités d'investissement.**
40. **Une entreprise doit indiquer, de façon globale pour les acquisitions et cessions de filiales ou d'autres unités d'exploitation effectuées au cours de l'exercice, chacun des éléments suivants:**
- (a) **le prix total d'achat ou de cession;**
  - (b) **la portion du prix d'achat ou de cession payée en trésorerie et en équivalents de trésorerie;**
  - (c) **le montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie dont dispose la filiale ou l'unité d'exploitation acquise ou cédée; et**
  - (d) **le montant des actifs et passifs, autres que la trésorerie et les équivalents de trésorerie, de la filiale ou de l'unité d'exploitation acquise ou cédée, regroupés par grandes catégories.**
41. La présentation séparée sous des rubriques spécifiques des effets des flux de trésorerie des acquisitions et cessions de filiales et autres unités d'exploitation ainsi que la présentation séparée des montants des actifs et passifs acquis ou cédés permet de distinguer ces flux de trésorerie des flux de trésorerie provenant des autres activités opérationnelles, d'investissement et de financement. Les flux de trésorerie liés aux cessions ne sont pas portés en déduction de ceux liés aux acquisitions.
42. Le montant global de trésorerie versé ou reçu lors de l'achat ou de la vente est inscrit dans le tableau des flux de trésorerie après déduction du montant de trésorerie et d'équivalents de trésorerie acquise ou cédée.

## IAS 7

## TRANSACTIONS SANS EFFET DE TRÉSORERIE

43. **Les transactions d'investissement et de financement qui ne requièrent pas de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie doivent être exclues du tableau des flux de trésorerie. De telles transactions doivent être indiquées dans les états financiers de façon à fournir toute information pertinente à propos de ces activités d'investissement et de financement.**
44. De nombreuses activités d'investissement et de financement n'ont pas d'effet direct sur les flux de trésorerie courants bien qu'ils influent sur la structure du capital et de l'actif de l'entreprise. L'exclusion des transactions sans effet de trésorerie du tableau des flux de trésorerie est cohérente avec l'objectif d'un tableau de flux de trésorerie, car ces éléments n'entraînent pas de flux de trésorerie pendant l'exercice. Exemples de transactions sans effet de trésorerie:
- (a) l'acquisition d'actifs par la prise en charge de passifs directement liés ou par un contrat de location financement;
  - (b) l'acquisition d'une entreprise au moyen d'une émission d'actions; et
  - (c) la conversion de dettes en capitaux propres.

## COMPOSANTES DE LA TRÉSORERIE ET DES ÉQUIVALENTS DE TRÉSORERIE

45. **L'entreprise doit indiquer les composantes de la trésorerie et des équivalents de trésorerie et doit présenter un rapprochement entre les montants de son tableau des flux de trésorerie et les éléments équivalents présentés au bilan.**
46. Compte tenu de la diversité des méthodes de gestion de la trésorerie et des pratiques bancaires dans le monde, et pour se conformer à IAS 1, Présentation des états financiers, une entreprise indique la méthode qu'elle adopte pour déterminer la composition de la trésorerie et des équivalents de trésorerie.
47. L'effet de tout changement de méthode de détermination des composantes de trésorerie et des équivalents de trésorerie, par exemple, un changement dans la classification des instruments financiers considérés antérieurement comme faisant partie du portefeuille de placement de l'entreprise, est présenté conformément à IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

## AUTRES INFORMATIONS À FOURNIR

48. **L'entreprise doit indiquer le montant des soldes importants de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par l'entreprise et non disponibles pour le groupe et l'accompagner d'un commentaire de la direction.**
49. Il existe différentes circonstances où les soldes de la trésorerie et les équivalents de trésorerie détenus par une entreprise ne sont pas disponibles pour une utilisation par le groupe. C'est le cas, par exemple, des soldes de trésorerie et d'équivalents de trésorerie détenus par une filiale opérant dans un pays où des contrôles de change ou d'autres restrictions juridiques existent, lorsque ces soldes ne sont pas disponibles pour une utilisation générale par la mère ou les autres filiales.
50. Des informations complémentaires peuvent être pertinentes pour les utilisateurs pour comprendre la situation financière et la liquidité d'une entreprise. La mention de ces informations, accompagnées d'un commentaire de la direction, est encouragée et peut inclure:
- (a) le montant des facilités de crédit non utilisées qui pourraient être disponibles pour les activités opérationnelles futures et pour le règlement d'engagements relatifs à des dépenses en capital, en indiquant toutes limitations à l'utilisation de ces facilités;
  - (b) les montants globaux des flux de trésorerie provenant de chacune des activités opérationnelles, d'investissement et de financement et relatifs aux participations détenues dans des coentreprises présentées en intégration proportionnelle;
  - (c) le montant global des flux de trésorerie qui représentent des augmentations de la capacité de production, séparément des flux de trésorerie qui sont nécessaires pour maintenir la capacité de production; et

## IAS 8

- (d) le montant des flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement pour chaque secteur d'activité et chaque secteur géographique (Voir IAS 14, Information sectorielle).
51. La présentation séparée des flux de trésorerie qui représentent des augmentations de la capacité de production et des flux de trésorerie qui sont nécessaires au maintien de la capacité de production est utile pour permettre à l'utilisateur de déterminer si l'entreprise investit suffisamment pour maintenir sa capacité de production. Une entreprise qui n'investit pas suffisamment pour maintenir sa capacité de production pourrait porter préjudice à sa rentabilité future en privilégiant la liquidité et les distributions à court terme aux propriétaires.
52. La présentation de flux de trésorerie sectoriels permet aux utilisateurs d'avoir une meilleure compréhension de la relation entre les flux de trésorerie de l'ensemble de l'entreprise et ceux de ses composantes et de la disponibilité et la variabilité des flux de trésorerie sectoriels.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

53. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1994.***

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 8  
(RÉVISÉE EN 1993)**

**Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables**

IAS 35, Abandon d'activités, annule et remplace les paragraphes 4 et 19-22 de IAS 8. IAS 35 annule et remplace également la définition des abandons d'activités dans le paragraphe 6 de IAS 8. IAS 35 est applicable aux états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.

IAS 40, Immeubles de placements, modifie le paragraphe 44, qui, lui, est maintenant présenté en caractères gras italiques. IAS 40 entre en vigueur pour l'élaboration des états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

Une Interprétation du SIC concerne IAS 8:

- SIC-8: Première application des IAS en tant que référentiel comptable.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-5
Définitions	6
Résultat net de l'exercice	7-30
Éléments extraordinaires	11-15
Résultat des activités ordinaires	16-18
(Paragraphes supprimés)	19-22
Changements d'estimations comptables	23-30
Erreurs fondamentales	31-40

**IAS 8**

Traitement de référence	34-37
Autre traitement autorisé	38-40
Changements de méthodes comptables	41-57
Adoption d'une Norme comptable internationale	46-48
Autres changements de méthodes comptables	49-53
Autre traitement autorisé	54-57
Date d'entrée en vigueur	58

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le classement, les informations à fournir et le traitement comptable de certains éléments dans le compte de résultat de façon que l'ensemble des entreprises établissent et présentent un tel compte sur une base cohérente et permanente. Cela renforce la comparabilité, tant avec les états financiers de l'entreprise relatifs aux exercices précédents qu'avec les états financiers d'autres entreprises. En conséquence, cette Norme impose la classification et l'indication des éléments extraordinaires ainsi que l'indication de certains éléments du résultat provenant des activités ordinaires. Elle précise également le traitement comptable applicable aux changements d'estimations comptables, aux changements de méthodes comptables et à la correction des erreurs fondamentales.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la présentation dans le compte de résultat du résultat des activités ordinaires et des éléments extraordinaires ainsi que pour la comptabilisation des changements d'estimations comptables, des erreurs fondamentales et des changements de méthodes comptables.***
2. La présente Norme annule et remplace IAS 8, Éléments inhabituels, éléments sur exercices antérieurs et changements de méthodes comptables, approuvée en 1977.
3. Cette Norme traite, entre autres choses, des informations à fournir concernant certains éléments du résultat net de l'exercice. Ces informations sont fournies en complément de toutes autres informations requises en vertu d'autres Normes comptables internationales, dont IAS 1, Présentation des états financiers.
4. (Supprimé)
5. L'incidence fiscale des éléments extraordinaires, des erreurs fondamentales et des changements de méthodes comptables est comptabilisée et décrite en conformité avec IAS 12, Impôts sur le résultat. Là où IAS 12 fait référence aux éléments inhabituels, il conviendra d'entendre cette expression dans le sens d'éléments extraordinaires tels qu'ils sont définis dans la présente Norme.

**DÉFINITIONS**

6. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***Les éléments extraordinaires sont les produits ou les charges résultant d'événements ou de transactions clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise et dont on ne s'attend pas qu'elles se reproduisent de manière fréquente ou régulière.***

*Les activités ordinaires recouvrent toutes activités engagées par une entreprise dans le cadre de ses affaires ainsi que les activités liées qui en résultent, ou en sont le prolongement ou l'accessoire.*

*Les erreurs fondamentales sont les erreurs découvertes durant l'exercice qui sont d'une telle importance que les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication.*

*Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entreprise pour établir et présenter ses états financiers.*

#### RÉSULTAT NET DE L'EXERCICE

7. ***Tous les éléments de produit et de charge comptabilisés dans un exercice doivent être inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice, sauf si une Norme comptable internationale impose ou autorise un autre traitement.***
8. Normalement, tous les éléments de produits et de charges comptabilisés dans un exercice sont inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice. Cette disposition couvre les éléments extraordinaires et l'incidence des changements de méthodes comptables. Toutefois, il peut exister des circonstances où certains éléments peuvent être exclus du résultat net de l'exercice. La présente Norme traite de deux circonstances de ce type: la correction des erreurs fondamentales et l'effet des changements de méthodes comptables.
9. D'autres Normes comptables internationales traitent d'éléments qui peuvent satisfaire aux définitions des produits et des charges telles qu'elles figurent dans le Cadre, mais qui sont en général exclus de la détermination du résultat net. Des exemples sont fournis par les écarts de réévaluation (voir IAS 16, Immobilisations corporelles) et les profits ou pertes résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère (voir IAS 21, Effets des variations des cours de monnaies étrangères).
10. ***Le résultat net de l'exercice comprend les composantes suivantes, chacune devant être indiquée au compte de résultat:***
  - (a) ***le résultat des activités ordinaires; et***
  - (b) ***les éléments extraordinaires.***

#### *Éléments extraordinaires*

11. ***La nature et le montant de chaque élément extraordinaire doivent être indiqués séparément.***
12. Pratiquement tous les éléments de produits et de charges compris dans la détermination du résultat net de l'exercice proviennent du déroulement des activités ordinaires de l'entreprise. En conséquence, rares sont les cas où un événement ou une transaction donne lieu à un élément extraordinaire.
13. C'est la nature de l'événement ou de la transaction par rapport aux affaires ordinairement conduites par l'entreprise et non la fréquence avec laquelle de tels événements sont censés se reproduire, qui détermine si un événement ou une transaction se démarque clairement des activités ordinaires de l'entreprise. En conséquence, un événement ou une transaction peut être extraordinaire pour une entreprise et non pour une autre, compte tenu des différences existant entre leurs activités ordinaires respectives. À titre d'exemple, les pertes supportées consécutivement à un tremblement de terre peuvent être qualifiées d'éléments extraordinaires pour de nombreuses entreprises. Toutefois, les demandes de dédommagement présentées par les titulaires d'une police d'assurance à la suite d'un tremblement de terre ne peuvent être qualifiées d'éléments extraordinaires pour les entreprises d'assurance qui assurent contre de tels risques.
14. Les événements ou transactions qui donnent en général lieu à des éléments extraordinaires pour la plupart des entreprises comprennent par exemple:
  - (a) l'expropriation d'actifs; ou
  - (b) un tremblement de terre ou une autre catastrophe naturelle.
15. L'information à fournir sur la nature et le montant de chaque élément extraordinaire peut être donnée au compte de résultat ou, lorsque cette information est donnée dans les notes annexes des états financiers, le montant total de tous les éléments extraordinaires est indiqué au compte de résultat.

**IAS 8***Résultat des activités ordinaires*

16. **Lorsque des éléments de produit et de charge figurant dans le résultat des activités ordinaires sont d'une importance, d'une nature ou d'une incidence telles que leur indication est pertinente pour expliquer la performance de l'entreprise au cours de l'exercice, la nature et le montant de ces éléments doivent être indiqués séparément.**
17. Bien que les éléments des produits et des charges décrits au paragraphe 16 ne soient pas des éléments extraordinaires, la nature et le montant de tels éléments peuvent être pertinents pour aider les utilisateurs des états financiers à comprendre la situation financière et la performance d'une entreprise et à faire des prévisions dans ces domaines. De telles informations sont généralement indiquées dans les notes annexes des états financiers.
18. Les circonstances pouvant, conformément au paragraphe 16 ci-dessus, donner lieu à l'indication séparée des éléments de produits et de charges comprennent:
- (a) la dépréciation des stocks à la valeur réalisable nette ou des immobilisations corporelles à la valeur nette de réalisation, ainsi que la reprise de telles dépréciations;
  - (b) une restructuration des activités d'une entreprise et la reprise des provisions comptabilisées pour faire face aux coûts de restructuration;
  - (c) les sorties d'immobilisations corporelles;
  - (d) les sorties de placements à long-terme;
  - (e) les activités abandonnées;
  - (f) les règlements de litiges; et
  - (g) les autres reprises de provisions.
- 19-22. (Supprimé — voir IAS 35, Abandon d'activités.)

*Changements d'estimations comptables*

23. En raison des incertitudes inhérentes aux activités des entreprises, de nombreux éléments des états financiers ne peuvent pas être évalués avec précision, et ne peuvent faire l'objet que d'une estimation. La procédure d'estimation implique des jugements fondés sur les dernières informations disponibles. Il peut être nécessaire par exemple de procéder à l'estimation des créances douteuses, de l'obsolescence du stock ou de la durée d'utilité ou du rythme attendu de consommation des avantages économiques procurés par les immobilisations amortissables. Le recours à des estimations raisonnables est une part essentielle de la préparation des états financiers et ne met pas en cause leur fiabilité.
24. Une estimation peut devoir être révisée si des changements se produisent concernant les circonstances sur lesquelles elle était fondée ou par suite de nouvelles informations, d'une plus grande expérience ou d'évolutions ultérieures. De par sa nature, le fait de réviser une estimation ne fait pas entrer l'ajustement correspondant dans la définition d'un élément extraordinaire, ou d'une erreur fondamentale.
25. Il est parfois difficile de faire la distinction entre un changement de méthode comptable et un changement d'estimation. Dans un tel cas, la modification est assimilée à un changement d'estimation comptable, avec une information à fournir appropriée.
26. **L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être inclus dans la détermination du résultat net:**
- (a) **de l'exercice du changement, si le changement n'affecte que cet exercice; ou**
  - (b) **de l'exercice du changement et des exercices ultérieurs, si ceux-ci sont également concernés par ce changement.**
27. Un changement d'estimation comptable peut affecter soit l'exercice seulement, soit l'exercice et les exercices ultérieurs. À titre d'exemple, un changement dans l'évaluation du montant des créances douteuses n'affecte que l'exercice et en conséquence est comptabilisé immédiatement. Toutefois, un changement dans la durée d'utilité estimée ou dans le rythme attendu de consommation des avantages économiques procurés par les immobilisations amortissables affecte la charge d'amortissement de l'exercice et de chaque exercice suivant pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif. Dans les deux cas, l'effet du changement correspondant à l'exercice est comptabilisé en produit ou en charge de l'exercice. L'effet, le cas échéant, sur les exercices ultérieurs est comptabilisé au cours des exercices ultérieurs.

28. ***L'effet d'un changement d'estimation comptable doit être inclus dans le même poste du compte de résultat que celui qui avait été utilisé précédemment pour cette estimation.***
29. Afin d'assurer la comparabilité des états financiers de différents exercices, l'effet d'un changement d'estimation comptable pour des estimations qui étaient précédemment incluses dans le résultat des activités ordinaires est comptabilisé dans la même composante du résultat net. L'effet d'un changement d'estimation comptable qui était précédemment inclus dans les éléments extraordinaires est comptabilisé dans les éléments extraordinaires.
30. ***La nature et le montant d'un changement dans une estimation comptable dont l'effet est significatif pour l'exercice ou dont l'effet risque d'être significatif au cours des exercices ultérieurs doivent être indiqués. Lorsqu'il est impossible d'en quantifier le montant, ce fait doit être indiqué.***

#### ERREURS FONDAMENTALES

31. Des erreurs commises dans la préparation des états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs peuvent être découvertes lors de l'exercice en cours. Ces erreurs peuvent avoir pour cause des erreurs de calcul, des erreurs dans l'application des méthodes comptables, une mauvaise interprétation des faits, des fraudes ou des négligences. La correction de ces erreurs est normalement incluse dans la détermination du résultat net de l'exercice.
32. Dans quelques rares circonstances, une erreur a un effet si important sur les états financiers d'un ou plusieurs exercices antérieurs que ceux-ci ne peuvent plus être considérés comme ayant été fiables à la date de leur publication. On appelle de telles erreurs des erreurs fondamentales. À titre d'exemple, l'inclusion dans les états financiers d'un exercice antérieur d'un montant significatif de travaux en cours et de créances concernant des contrats frauduleux qui ne peuvent être mis en œuvre, constitue une erreur fondamentale. La correction d'erreurs fondamentales ayant trait à des exercices antérieurs impose le retraitement de l'information comparative ou la présentation d'une information «pro forma» supplémentaire.
33. La correction des erreurs fondamentales se différencie des changements d'estimations comptables. De par leur nature, les estimations comptables sont des approximations qui peuvent devoir être révisées à mesure qu'apparaissent des informations complémentaires. À titre d'exemple, le profit ou la perte comptabilisé à l'issue du dénouement d'une éventualité qui n'avait pu être évaluée de façon fiable au préalable ne constitue pas la correction d'une erreur fondamentale.

#### Traitement de référence

34. ***Le montant de la correction d'une erreur fondamentale afférente à des exercices antérieurs doit être présenté en ajustant les soldes à l'ouverture des résultats non distribués. Les données comparatives doivent être retraitées, sauf si cela est impossible.***
35. Les états financiers, y compris l'information comparative des exercices antérieurs, sont présentés comme si l'erreur fondamentale avait été corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été commise. En conséquence, le montant de la correction afférent à chaque exercice présenté est inclus dans le résultat net de l'exercice présenté. Le montant de la correction afférent aux exercices antérieurs à ceux présentés dans l'information comparative des états financiers est ajusté dans les résultats non distribués d'ouverture du premier exercice présenté. Toute autre information présentée concernant les exercices antérieurs, tels que les synthèses historiques de données financières, est également retraitée.
36. Le retraitement de l'information comparative ne conduit pas nécessairement à modifier les états financiers qui ont été approuvés par les actionnaires ou enregistrés ou déposés auprès des instances de réglementation. Toutefois, des législations nationales peuvent en exiger la modification.
37. ***Les entreprises doivent indiquer les éléments suivants:***
- (a) ***la nature de l'erreur fondamentale;***
  - (b) ***le montant de la correction au titre de l'exercice et de chaque exercice antérieur présenté;***
  - (c) ***le montant de la correction afférente aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative; et***
  - (d) ***le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impossible.***

## IAS 8

## Autre traitement autorisé

38. **Le montant de la correction d'une erreur fondamentale doit être inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice. L'information comparative doit être présentée telle qu'elle figurait dans les états financiers de l'exercice antérieur. Des informations complémentaires «pro forma», préparées selon le paragraphe 34, doivent être présentées, sauf si cela est impossible.**
39. La correction de l'erreur fondamentale est prise en compte dans la détermination du résultat net de l'exercice. Toutefois, une information supplémentaire est présentée, souvent sous forme de colonnes distinctes, pour montrer le résultat net de l'exercice et ceux de tous exercices antérieurs présentés, comme si l'erreur fondamentale avait été corrigée dans l'exercice au cours duquel elle a été commise. Il peut se révéler nécessaire d'appliquer un tel traitement comptable dans les pays où les états financiers doivent obligatoirement comprendre une information comparative qui corresponde aux états financiers présentés lors des exercices antérieurs.
40. **Une entreprise doit indiquer les éléments suivants:**
- (a) **la nature de l'erreur fondamentale;**
  - (b) **le montant de la correction comptabilisée dans le résultat net de l'exercice en cours; et**
  - (c) **le montant de la correction incluse dans chaque exercice au titre duquel une information «pro forma» est présentée et le montant de la correction afférente aux exercices antérieurs aux exercices compris dans les informations «pro forma». S'il est impossible de présenter les informations «pro forma», ce fait doit être indiqué.**

## CHANGEMENTS DE MÉTHODES COMPTABLES

41. Les utilisateurs doivent être en mesure de comparer les états financiers d'une entreprise sur une certaine période afin d'identifier les tendances de sa situation financière, de sa performance et de ses flux de trésorerie. Par conséquent, ce sont normalement les mêmes méthodes comptables qui sont adoptées pour chaque exercice.
42. **Un changement de méthode comptable doit être effectué seulement s'il est imposé par une réglementation ou par un organisme de normalisation comptable ou si ce changement conduit à une présentation plus appropriée des événements ou des transactions inclus dans les états financiers de l'entreprise.**
43. Une présentation plus appropriée des événements ou transactions figurant dans les états financiers est donnée lorsque la nouvelle méthode comptable donne lieu à une information plus pertinente ou plus fiable sur la situation financière, la performance ou les flux de trésorerie de l'entreprise.
44. **Les événements suivants ne constituent pas des changements de méthodes comptables:**
- (a) **l'adoption d'une méthode comptable pour des événements ou transactions qui diffèrent en substance d'événements ou transactions survenus précédemment; et**
  - (b) **l'adoption d'une nouvelle méthode comptable pour des événements ou transactions qui ne s'étaient pas produits précédemment ou qui étaient jusqu'alors non significatifs.**

**La première adoption d'une méthode consistant à comptabiliser des actifs à des montants réévalués selon le traitement autorisé dans IAS 16, Immobilisations corporelles, ou IAS 38, Immobilisations incorporelles constitue un changement de méthode comptable, cependant traitée comme une réévaluation conformément à IAS 16 ou IAS 38, et non pas selon la présente Norme. En conséquence, les paragraphes 49 à 57 de la présente Norme ne sont pas applicables à de tels changements de méthodes comptables.**

45. Un changement de méthode comptable est appliqué de façon rétrospective ou de façon prospective conformément aux dispositions de la présente Norme. L'application rétrospective conduit à appliquer la nouvelle méthode comptable à des événements ou transactions comme si cette nouvelle méthode avait toujours été utilisée. En conséquence, la méthode comptable est appliquée aux événements et transactions à compter de la date d'origine de ces éléments. L'application prospective signifie que la nouvelle méthode comptable est appliquée aux événements et transactions survenant postérieurement à la date du changement. Aucun ajustement afférent aux exercices antérieurs n'est pratiqué sur les résultats non distribués d'ouverture, ni sur la présentation du résultat net de l'exercice étant donné que les soldes existants ne sont pas recalculés. Toutefois, la nouvelle méthode comptable est appliquée aux mouvements des soldes à partir de la date du changement. À titre d'exemple, une entreprise peut décider de modifier sa méthode comptable en matière de coûts d'emprunt et d'incorporer ces coûts dans le coût d'actifs conformément à l'autre traitement autorisé dans IAS 23, Coûts d'emprunt. Selon l'application prospective, la nouvelle méthode ne s'applique qu'aux coûts d'emprunt qui sont encourus après la date du changement de méthode comptable.

*Adoption d'une Norme comptable internationale*

46. **Un changement de méthode comptable intervenant à l'occasion de l'adoption d'une Norme comptable internationale doit être comptabilisé conformément aux dispositions transitoires spécifiques formulées le cas échéant dans cette Norme comptable internationale. En l'absence de toute disposition transitoire, le changement de méthode comptable doit être mis en œuvre conformément au traitement de référence des paragraphes 49, 52 et 53 ou à l'autre traitement autorisé des paragraphes 54, 56 et 57.**
47. Les dispositions transitoires contenues dans une Norme comptable internationale peuvent imposer soit une application rétrospective soit une application prospective d'un changement de méthode comptable.
48. Lorsqu'une entreprise n'a pas adopté une nouvelle Norme comptable internationale publiée par l'IASC mais non encore entrée en application, l'entreprise est encouragée à indiquer la nature du prochain changement de méthode comptable et l'estimation de l'effet de ce changement sur son résultat net et sa situation financière.

*Autres changements de méthodes comptables — Traitement de référence*

49. **Un changement de méthode comptable doit être appliqué rétrospectivement, sauf si le montant de tout ajustement en résultant et se rapportant aux exercices antérieurs ne peut être raisonnablement déterminé. Tout ajustement en résultant doit être présenté comme un ajustement du solde à l'ouverture des résultats non distribués. L'information comparative doit être retraitée, sauf si cela est impossible <sup>(1)</sup>.**
50. Les états financiers, y compris l'information comparative au titre des exercices antérieurs, sont présentés comme si la nouvelle méthode comptable avait toujours été en application. En conséquence, l'information comparative est retraitée afin de refléter la nouvelle méthode comptable. Le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à ceux qui figurent dans les états financiers est inclus dans les résultats non distribués d'ouverture du premier exercice présenté. Toute autre information relative aux exercices antérieurs, telle que les synthèses historiques de données financières, fait également l'objet d'un retraitement.
51. Le retraitement de l'information comparative ne conduit pas nécessairement à modifier les états financiers qui ont été approuvés par les actionnaires ou enregistrés ou déposés auprès des instances de réglementation. Toutefois, des législations nationales peuvent en exiger la modification.
52. **Le changement de méthode comptable doit être appliqué de façon prospective lorsque le montant de l'ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués imposé par le paragraphe 49 ne peut être déterminé raisonnablement.**
53. **Lorsqu'un changement de méthode comptable a un effet significatif sur l'exercice ou sur tout autre exercice antérieur présenté, ou est susceptible d'avoir un effet significatif sur les exercices ultérieurs, l'entreprise doit indiquer les éléments suivants:**
- (a) **les raisons du changement;**
  - (b) **le montant de l'ajustement pour l'exercice et pour chaque exercice présenté;**
  - (c) **le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à ceux qui sont inclus dans l'information comparative; et**
  - (d) **le fait que l'information comparative a été retraitée ou que son retraitement est impossible.**

<sup>(1)</sup> SIC-8: Première application des IAS en tant que référentiel comptable. Celle-ci indique qu'il n'est pas approprié de comptabiliser l'effet cumulé des changements résultant du passage des Normes nationales aux IAS dans le compte de résultat. (i.e., l'autre traitement autorisé prévu dans IAS 8.54 n'est pas applicable lors de la première application des IAS comme référentiel comptable).

**IAS 10**

Autres changements de méthodes comptables — Autre traitement autorisé

54. **Un changement de méthode comptable doit être appliqué rétrospectivement, sauf si le montant de tout ajustement en résultant se rapportant aux exercices antérieurs ne peut être raisonnablement déterminé. Tout ajustement en résultant doit être inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice. L'information comparative doit être présentée telle qu'elle figurait dans les états financiers de l'exercice précédent. L'information comparative «pro forma», préparée selon le paragraphe 49, doit être présentée, sauf si cela soit impossible<sup>(2)</sup>.**
55. Les corrections résultant d'un changement de méthode comptable sont incluses dans la détermination du résultat net de l'exercice. Toutefois, une information comparative supplémentaire est présentée, souvent sous forme de colonnes séparées, afin d'indiquer le résultat net et la situation financière de l'exercice en cours et de tout autre exercice antérieur présenté comme si la nouvelle méthode avait toujours été appliquée. Il peut se révéler nécessaire d'appliquer ce traitement comptable dans les pays où les états financiers doivent obligatoirement inclure une information comparative qui correspond aux états financiers présentés lors des exercices antérieurs.
56. **Le changement de méthode comptable doit être appliqué de façon prospective lorsque le montant à inclure dans le résultat net de l'exercice, imposé par le paragraphe 54, ne peut être déterminé de façon raisonnable.**
57. **Lorsqu'un changement de méthode comptable a un effet significatif sur l'exercice en cours ou sur tout exercice antérieur présenté, ou est susceptible d'avoir un effet significatif sur les exercices ultérieurs, une entreprise doit indiquer les éléments suivants:**
- (a) **les raisons du changement;**
  - (b) **le montant de l'ajustement comptabilisé dans le résultat net au titre de l'exercice; et**
  - (c) **le montant de l'ajustement compris dans chaque exercice sur lequel des informations «pro forma» sont présentées et le montant de l'ajustement afférent aux exercices antérieurs à ceux compris dans les états financiers. S'il n'est pas possible de présenter des informations «pro forma», ce fait doit être indiqué.**

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

58. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.**

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 10  
(RÉVISÉE EN 1999)**

**Événements postérieurs à la date de clôture**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASC en mars 1999 et est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

INTRODUCTION

IAS 10, Événements postérieurs à la date de clôture, remplace les parties de IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, qui n'ont pas déjà été annulées et remplacées par IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. La nouvelle Norme apporte les changements limités suivants:

- (a) nouvelles informations à fournir concernant la date d'autorisation de publication des états financiers;
- (b) suppression de la possibilité de comptabiliser un passif pour les dividendes décidés au titre de l'exercice couvert par les états financiers, et proposés ou décidés après la date de clôture mais avant l'autorisation de publication des états financiers. Une entreprise peut fournir les informations requises sur ces dividendes dans le bilan, dans une composante à part des capitaux propres ou dans les notes annexes aux états financiers;

<sup>(2)</sup> SIC-8: Première application des IAS en tant que référentiel comptable. Celle-ci indique qu'il n'est pas approprié de comptabiliser l'effet cumulé des changements résultant du passage des Normes nationales aux IAS dans le compte de résultat. (i.e., l'autre traitement autorisé prévu dans IAS 8.54 n'est pas applicable lors de la première application des IAS comme référentiel comptable).

## IAS 10

- (c) confirmation du fait qu'une entreprise doit mettre à jour les informations à fournir relatives aux conditions qui existaient à la date de clôture au vu de toute nouvelle information qu'elle reçoit après la date de clôture concernant ces conditions;
- (d) suppression de la disposition imposant d'ajuster les états financiers lorsqu'un événement postérieur à la date de clôture indique que l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est pas appropriée pour une partie de l'entreprise. Selon IAS 1, Présentation des états financiers, l'hypothèse de continuité d'exploitation s'applique à l'entreprise dans son ensemble;
- (e) certaines précisions apportés aux exemples d'événements donnant lieu à un ajustement et aux événements ne donnant pas lieu à un ajustement; et
- (f) diverses améliorations apportées à la rédaction.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1
Définitions	2-6
Comptabilisation et évaluation	7-12
Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements	7-8
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	9-10
Dividendes	11-12
Continuité d'exploitation	13-15
Informations à fournir	16-21
Date d'autorisation de la publication	16-17
Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la date de clôture	18-19
Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements	20-21
Date d'entrée en vigueur	22-23

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire:

- (a) quand une entreprise doit ajuster ses états financiers en fonction d'événements postérieurs à la date de clôture; et
- (b) les informations qu'une entreprise doit fournir concernant la date de publication des états financiers et des événements postérieurs à la date de clôture.

La Norme impose également à une entreprise de ne pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si des événements postérieurs à la date de clôture indiquent que l'hypothèse de continuité d'exploitation n'est pas appropriée.

**IAS 10**

## CHAMP D'APPLICATION

1. **La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation des événements postérieurs à la date de clôture et aux informations à fournir y afférent.**

## DÉFINITIONS

2. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Les événements postérieurs à la date de clôture sont les événements, tant favorables que défavorables, qui se produisent entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. On peut distinguer deux types d'événements:**

- (a) **ceux qui contribuent à confirmer des situations qui existaient à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements); et**
  - (b) **ceux qui indiquent des situations apparues postérieurement à la date de clôture (événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements).**
3. Le processus d'autorisation de publication des états financiers variera en fonction de la structure de gestion, des exigences réglementaires et des procédures suivies pour la préparation et la finalisation des états financiers.
  4. Dans certains cas, une entreprise a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation de ses actionnaires après que les états financiers ont déjà été publiés. Dans de tels cas, la publication des états financiers est autorisée à la date de leur publication initiale et non pas à la date à laquelle ils sont approuvés par les actionnaires.

## Exemple

Le 28 février 20X2, la direction d'une entreprise achève le projet d'états financiers de l'exercice clos le 31 décembre 20X1. Le 18 mars 20X2, le Conseil d'administration examine les états financiers et autorise leur publication. L'entreprise annonce son résultat ainsi que d'autres informations financières le 19 mars 20X2. Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 1<sup>er</sup> avril 20X2. L'assemblée générale annuelle des actionnaires approuve les états financiers le 15 mai 20X2 et les états financiers approuvés sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17 mai 20X2.

La date d'autorisation de la publication des états financiers est le 18 mars 20X2 (date à laquelle le Conseil d'administration autorise la publication).

5. Dans certains cas, la direction d'une entreprise a l'obligation de soumettre ses états financiers à l'approbation d'un conseil de surveillance (composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles). Dans de tels cas, la publication des états financiers est autorisée lorsque la direction autorise leur communication au conseil de surveillance.

## Exemple

Le 18 mars 20X2, la direction d'une entreprise autorise la communication des états financiers à son conseil de surveillance. Ce conseil, composé uniquement de membres n'ayant pas de fonctions décisionnelles, peut inclure des représentants du personnel et d'autres intérêts extérieurs. Le conseil d'administration approuve les états financiers le 26 mars 20X2. Les états financiers sont mis à la disposition des actionnaires et des tiers le 1<sup>er</sup> avril 20X2. L'assemblée générale annuelle des actionnaires reçoit les états financiers le 15 mai 20X2 et ceux-ci sont déposés auprès d'une autorité de réglementation le 17 mai 20X2.

La date d'autorisation de la publication des états financiers est le 18 mars 20X2 (date à laquelle la direction autorise leur communication au Conseil de surveillance).

6. Les événements postérieurs à la date de clôture incluent tous les événements survenant jusqu'à la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée même si ces événements se produisent après la publication de l'annonce de résultats ou d'autres informations financières choisies.

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

*Événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements*

7. **Une entreprise doit ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture donnant lieu à des ajustements.**
8. Sont présentés ci-après des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture imposant à l'entreprise d'ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers ou de comptabiliser des éléments qui auparavant ne l'étaient pas:
- (a) la décision rendue par un tribunal après la date de clôture qui, du fait qu'elle confirme l'existence à la date de clôture d'une obligation actuelle de l'entreprise, impose à l'entreprise d'ajuster la provision déjà comptabilisée ou de comptabiliser une provision au lieu d'indiquer simplement un passif éventuel;
  - (b) la réception, après la date de clôture, d'informations indiquant qu'un actif s'était déprécié à la date de clôture ou que le montant d'une perte de valeur préalablement comptabilisée au titre de cet actif doit être ajusté. À titre d'exemple:
    - (i) la faillite d'un client survenant après la date de clôture confirme généralement qu'une perte sur cette créance existait déjà à la date de clôture et que l'entreprise doit ajuster la valeur comptable de la créance; et
    - (ii) la vente de stocks après la date de clôture peut donner des indications sur leur valeur nette de réalisation à la date de clôture;
  - (c) la détermination, après la date de clôture, du coût d'actifs achetés ou des produits des actifs vendus avant la date de clôture;
  - (d) la détermination, après la date de clôture, du montant des paiements à effectuer au titre de l'intéressement ou de primes si à la date de clôture l'entreprise avait une obligation actuelle juridique ou implicite d'effectuer ces paiements du fait d'événements antérieurs à cette date (voir IAS 19, Avantages du personnel); et
  - (e) la découverte de fraude ou d'erreurs montrant que les états financiers étaient incorrects.

*Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements*

9. **Une entreprise ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers pour refléter des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements.**
10. Un exemple d'un événement postérieur à la date de clôture ne donnant pas lieu à ajustement est une baisse de la valeur de marché de placements entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. La baisse de la valeur de marché n'est normalement pas liée à la situation des placements à la date de clôture, mais reflète des événements qui se sont produits au cours de l'exercice suivant. En conséquence, l'entreprise ne doit pas ajuster les montants comptabilisés dans ses états financiers au titre des placements. De même, l'entreprise ne met pas à jour les montants indiqués pour les placements à la date de clôture bien qu'elle puisse avoir à fournir des informations complémentaires selon le paragraphe 20.

*Dividendes*

11. **Si une distribution de dividendes aux détenteurs d'instruments de capitaux propres (tels que définis dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation) est proposée ou décidée après la date de clôture, l'entreprise ne doit pas comptabiliser ces dividendes en tant que passifs à la date de clôture.**

**IAS 10**

12. IAS 1, Présentation des états financiers, impose à l'entreprise d'indiquer le montant des dividendes proposés ou décidés entre la date de clôture et la date à laquelle la publication des états financiers est autorisée. IAS 1 autorise l'entreprise à fournir ces informations:
- (a) soit dans le bilan comme une composante à part des capitaux propres;
  - (b) soit dans les notes annexes aux états financiers.

## CONTINUITÉ D'EXPLOITATION

13. ***Une entreprise ne doit pas établir ses états financiers sur une base de continuité d'exploitation si la direction détermine, après la date de clôture, qu'elle a l'intention, ou qu'elle n'a pas d'autre solution réaliste que de liquider l'entreprise ou de cesser son activité.***
14. Une dégradation du résultat opérationnel et de la situation financière après la date de clôture peut indiquer la nécessité d'examiner si l'hypothèse de continuité d'exploitation est toujours appropriée. Si cette hypothèse de continuité d'exploitation n'est plus appropriée, les conséquences sont si étendues que la présente Norme impose une modification fondamentale de la convention comptable plutôt qu'un ajustement des montants comptabilisés selon la convention comptable d'origine.
15. IAS 1, Présentation des états financiers, impose de fournir certaines informations si:
- (a) les états financiers ne sont pas établis sur une base de continuité d'exploitation; ou si
  - (b) la direction a conscience d'incertitudes significatives liées à des événements ou à des circonstances qui peuvent jeter le doute important sur la capacité de l'entreprise à poursuivre son exploitation. Les événements ou circonstances imposant la fourniture d'informations peuvent se produire après la date de clôture.

## INFORMATIONS À FOURNIR

*Date d'autorisation de la publication*

16. ***Une entreprise doit indiquer la date à laquelle la publication des états financiers a été autorisée et qui a donné cette autorisation. Si les propriétaires de l'entreprise ou d'autres ont le pouvoir de modifier les états financiers après leur publication, l'entreprise doit l'indiquer.***
17. Pour les utilisateurs des états financiers, il est important de savoir à quelle date leur publication a été autorisée car les états financiers ne reflètent pas les événements postérieurs à cette date.

*Mise à jour des informations à fournir sur des situations à la date de clôture*

18. ***Si une entreprise reçoit, après la date de clôture, des informations sur des situations qui existaient à la date de clôture, elle doit mettre à jour les informations fournies relatives à ces situations au vu des informations nouvelles.***
19. Dans certains cas, une entreprise doit mettre à jour les informations fournies dans ses états financiers pour refléter des informations reçues après la date de clôture même lorsque ces informations n'ont aucun effet sur les montants que l'entreprise a comptabilisés dans ses états financiers. Un exemple de la nécessité de mettre à jour les informations fournies est le cas d'indications devenues disponibles après la date de clôture mais concernant un passif éventuel qui existait à la date de clôture. Outre le fait qu'elle doit examiner si elle doit désormais comptabiliser une provision selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, l'entreprise doit mettre à jour les informations fournies sur le passif éventuel au vu de cette indication.

*Événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements*

20. ***Lorsque des événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements sont d'une importance telle que le fait de ne pas les mentionner affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées, l'entreprise doit indiquer pour chaque catégorie importante d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements, les informations suivantes:***
- (a) ***la nature de l'événement; et***
  - (b) ***une estimation de son effet financier ou l'indication que cette estimation ne peut être faite.***
21. Des exemples d'événements postérieurs à la date de clôture ne donnant pas lieu à des ajustements mais pouvant être d'une importance telle que le fait de ne pas les indiquer affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées sont:
- (a) un regroupement d'entreprises important postérieur à la date de clôture (IAS 22, Regroupement d'entreprises, impose dans ce cas des informations à fournir spécifiques) ou la cession d'une filiale importante;
  - (b) l'annonce d'un plan d'abandon d'activité, la sortie d'actifs ou le règlement de passifs attribuables à un abandon d'activité ou la conclusion d'accords irrévocables pour la vente de ces actifs ou le règlement de ces passifs (voir IAS 35, Abandon d'activités);
  - (c) des acquisitions et des cessions importantes d'actifs ou l'expropriation par les pouvoirs publics d'actifs importants;
  - (d) la destruction d'une unité de production importante par un incendie postérieur à la date de clôture;
  - (e) l'annonce, ou le début de la mise en œuvre, d'une restructuration importante (voir IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels);
  - (f) des transactions importantes postérieures à la date de clôture portant sur des actions ordinaires ou des actions ordinaires potentielles (IAS 33, Résultat par action, encourage les entreprises à décrire les opérations autres que les émissions d'actions par capitalisation des bénéfices et les divisions d'actions);
  - (g) des modifications anormalement importantes du prix des actifs ou des taux de change postérieurs à la date de clôture;
  - (h) des modifications des taux d'impôt ou des lois fiscales votées ou annoncées après la date de clôture, qui ont un impact important sur les actifs et passifs d'impôt exigible et d'impôt différé (voir IAS 12, Impôts sur le résultat);
  - (i) le fait de prendre des engagements importants ou d'être soumis à des passifs éventuels, par exemple par l'émission de garanties importantes; et
  - (j) le début d'un litige important résultant uniquement d'événements survenus après la date de clôture.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

22. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.***
23. En 1998, IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, a annulé et remplacé les parties de IAS 10, Événements et événements survenant après la date de clôture, qui traitaient des éventualités. La présente Norme annule et remplace les autres parties de cette Norme.

## IAS 11

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 11  
(RÉVISÉE EN 1993)****Contrats de construction**

La présente Norme comptable internationale annule et remplace IAS 11, La comptabilisation des contrats de construction approuvée par le Conseil en mars 1978. La Norme révisée est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.

En mai 1999, l'IAS 10 (révisée en 1999), Événements survenant après la date de clôture de l'exercice, a modifié le paragraphe 45. Le texte modifié entrera en vigueur lorsque l'IAS 10 entrera en vigueur, c'est-à-dire, pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application	1-2
Définitions	3-6
Regroupement et division des contrats de construction	7-10
Produits du contrat	11-15
Coûts du contrat	16-21
Comptabilisation des produits et des charges du contrat	22-35
Comptabilisation des pertes attendues	36-37
Changements d'estimations	38
Informations à fournir	39-45
Date d'entrée en vigueur	46

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des produits et coûts relatifs aux contrats de construction. Compte tenu de la nature de l'activité entreprise dans le cadre des contrats de construction, la date de démarrage du contrat et la date d'achèvement se situent en général dans des exercices différents. En conséquence, la principale question concernant la comptabilisation des contrats de construction est l'affectation des produits et des coûts du contrat aux exercices au cours desquels les travaux de construction sont exécutés. La présente Norme utilise les critères de comptabilisation retenus dans le Cadre de préparation et de présentation des états financiers pour déterminer quand les produits et les coûts du contrat doivent être comptabilisés en produits et charges dans le compte de résultat. Elle fournit également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation des contrats de construction dans les états financiers des constructeurs.***
2. La présente Norme annule et remplace IAS 11, La comptabilisation des contrats de construction, approuvée en 1978.

## DÉFINITIONS

3. *Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:*

*Un contrat de construction est un contrat spécifiquement négocié pour la construction d'un actif ou d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation.*

*Un contrat à forfait est un contrat de construction dans lequel le constructeur accepte un prix fixe pour le contrat, ou un taux fixe par unité de production, soumis dans certains cas à des clauses de révision de prix.*

*Un contrat en régie est un contrat de construction dans lequel le constructeur est remboursé des coûts autorisés ou autrement définis, plus un pourcentage de ces coûts ou une rémunération fixe.*

4. Un contrat de construction peut être négocié pour la construction d'un actif unique, tel un pont, un immeuble, un barrage, un oléoduc, une route, un bateau ou un tunnel. Un contrat de construction peut également porter sur la construction d'un ensemble d'actifs qui sont étroitement liés ou interdépendants en termes de conception, de technologie et de fonction, ou de finalité ou d'utilisation; à titre d'exemple de tels contrats, on peut citer la construction de raffineries ou d'autres parties complexes d'installation ou d'équipement.
5. Pour les besoins de la présente Norme, les contrats de construction comprennent:
- (a) les contrats de prestation de services directement liés à la construction d'un actif, par exemple les contrats d'architecture ou d'ingénierie; et
  - (b) les contrats de destruction ou de remise en état d'actifs et de remise en état de l'environnement suite à la démolition d'actifs.
6. Les contrats de construction se présentent sous différentes formes qui, pour les besoins de la présente Norme, sont classées en contrats à forfait et contrats en régie. Certains contrats de construction peuvent comporter des caractéristiques de ces deux formes de contrat, par exemple un contrat en régie assorti d'un prix maximum convenu. Dans un tel cas, le constructeur doit tenir compte de l'ensemble des conditions rappelées aux paragraphes 23 et 24 afin de déterminer quand il convient de comptabiliser les produits et les charges du contrat.

## REGROUPEMENT ET DIVISION DES CONTRATS DE CONSTRUCTION

7. Les dispositions de la présente Norme sont généralement appliquées séparément à chaque contrat de construction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer la Norme aux composantes séparément identifiables d'un contrat unique ou à un groupe de contrats afin de traduire la substance d'un contrat ou d'un groupe de contrats.
8. *Lorsqu'un contrat concerne plusieurs actifs, la construction de chaque actif doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque:*
- (a) *des propositions distinctes ont été soumises pour chaque actif;*
  - (b) *chaque actif a fait l'objet d'une négociation séparée et le constructeur et le client ont eu la possibilité d'accepter ou de rejeter la part du contrat afférent à chaque actif; et*
  - (c) *les produits et les coûts de chaque actif peuvent être identifiés.*
9. *Un ensemble de contrats, qu'ils soient passés avec un même client ou avec des clients différents, doit être traité comme un contrat de construction unique lorsque:*
- (a) *cet ensemble de contrats est négocié comme un marché global;*
  - (b) *les contrats sont si étroitement liés qu'ils font, de fait, partie d'un projet unique avec une marge globale; et*

## IAS 11

(c) *les contrats sont exécutés simultanément ou à la suite l'un de l'autre, sans interruption.*

10. **Un contrat peut prévoir la construction d'un actif supplémentaire au choix du client ou peut être modifié pour inclure la construction d'un actif supplémentaire. La construction d'un actif supplémentaire doit être traitée comme un contrat de construction distinct lorsque:**

(a) *soit l'actif présente une conception, une technologie ou une fonction sensiblement différentes de l'actif ou des actifs visés dans le contrat initial;*

(b) *soit le prix de l'actif est négocié indépendamment du prix fixé dans le contrat initial.*

## PRODUITS DU CONTRAT

11. **Les produits du contrat doivent comprendre:**

(a) *le montant initial des produits convenu dans le contrat; et*

(b) *les modifications dans les travaux du contrat, les réclamations et les primes de performance:*

(i) *dans la mesure où il est probable qu'elles donneront lieu à des produits; et*

(ii) *où elles peuvent être évaluées de façon fiable.*

12. Les produits du contrat sont mesurés à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir. L'évaluation des produits du contrat est sujette à diverses incertitudes qui dépendent du résultat d'événements futurs. Les estimations nécessitent souvent d'être révisées à mesure que les événements se produisent et que les incertitudes sont résolues. En conséquence, le montant des produits du contrat peut augmenter ou diminuer d'un exercice à l'autre. Par exemple:

(a) un constructeur et un client peuvent s'entendre sur des modifications ou des réclamations qui accroissent ou diminuent les produits du contrat au cours d'un exercice ultérieur à celui où le contrat a initialement été conclu;

(b) le montant des produits fixés dans le cadre d'un contrat à forfait peut augmenter par suite de clauses de révision de prix;

(c) le montant des produits du contrat peut diminuer par suite de pénalités imposées en raison de retards pris par l'entrepreneur dans l'exécution du contrat; ou

(d) lorsqu'un contrat à forfait implique un prix fixe par unité de production, les produits du contrat augmentent à mesure que le nombre d'unités s'accroît.

13. Une modification est une instruction donnée par le client en vue d'un changement dans l'étendue des travaux à exécuter au titre du contrat. Une modification peut entraîner une augmentation ou une diminution de produits du contrat. Des modifications sont par exemple des changements dans les spécifications ou la conception de l'actif et des changements dans la durée du contrat. Une modification est incluse dans les produits du contrat lorsque:

(a) il est probable que le client approuvera la modification et le montant des produits résultant de cette modification; et

(b) le montant des produits peut être évalué de façon fiable.

14. Une réclamation est un montant que le constructeur cherche à collecter auprès du client ou d'une autre partie à titre de remboursement de coûts non inclus dans le prix du contrat. Une réclamation peut résulter par exemple, de retards occasionnés par le client, d'erreurs dans les spécifications ou la conception ou de modifications contestées des travaux du contrat. L'évaluation des montants des produits provenant de réclamations est soumise à un degré élevé d'incertitude et dépend souvent du résultat de négociations. En conséquence, les réclamations ne sont incluses dans les produits du contrat que lorsque:

(a) l'état d'avancement des négociations est tel qu'il est probable que le client acceptera la réclamation; et

(b) le montant qui sera probablement accepté par le client peut être évalué de façon fiable.

15. Des primes de performance sont des suppléments payés au constructeur si les niveaux de performance spécifiés sont atteints ou dépassés. Par exemple, un contrat peut prévoir le versement d'une prime de performance à l'entrepreneur en cas d'achèvement anticipé du contrat. Ces primes de performance font partie des produits du contrat lorsque:
- (a) l'avancement du contrat est tel qu'il est probable que les niveaux de performance spécifiés seront atteints ou dépassés; et
  - (b) le montant de la prime de performance peut être évalué de façon fiable.

#### COÛTS DU CONTRAT

16. **Les coûts du contrat doivent comprendre:**
- (a) **les coûts directement liés au contrat concerné;**
  - (b) **les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés au contrat; et**
  - (c) **tous autres coûts qui peuvent être spécifiquement facturés au client selon les termes du contrat.**
17. Les coûts directement liés à un contrat déterminé incluent:
- (a) les dépenses de main-d'œuvre de chantier, y compris la supervision du chantier;
  - (b) le coût des matériaux utilisés dans la construction;
  - (c) l'amortissement des installations et des équipements utilisés pour le contrat;
  - (d) les coûts de mise en place (de repliement) d'installations, d'équipements et de matériaux sur le (du) chantier du contrat;
  - (e) le coût de location des installations et des équipements;
  - (f) les coûts de conception et l'assistance technique directement liée au contrat;
  - (g) les coûts estimés des travaux de finition et des travaux effectués au titre de la garantie y compris les coûts de garantie attendus; et
  - (h) les réclamations provenant de tiers.

Ces coûts peuvent être diminués de tout produit incident qui n'est pas inclus dans les produits du contrat par exemple, les produits tirés de la vente des surplus de matériaux et la sortie des installations et des équipements à la fin du contrat.

18. Les coûts pouvant être attribués à l'activité de contrats en général et susceptibles d'être affectés à des contrats déterminés incluent:
- (a) l'assurance;
  - (b) les coûts de conception et de l'assistance technique qui n'est pas directement liée à un contrat déterminé; et
  - (c) les frais généraux de construction.

De tels coûts sont affectés à l'aide de méthodes systématiques et rationnelles appliquées de façon cohérente et permanente à tous les coûts ayant des caractéristiques similaires. Cette affectation est fondée sur le niveau normal de l'activité de construction. Les frais généraux de construction incluent les coûts tels que la préparation et le traitement de la paye du personnel de construction. Les coûts attribuables à l'activité de contrats en général et qui peuvent être affectés à des contrats déterminés incluent également les coûts d'emprunt lorsque l'entrepreneur adopte l'autre traitement autorisé dans IAS 23, Coûts d'emprunt.

19. Les coûts spécifiquement facturables au client selon les termes du contrat peuvent inclure certains coûts d'administration générale et frais de développement pour lesquels le remboursement est spécifié dans les termes du contrat.

## IAS 11

20. Les coûts qui ne peuvent être attribués à l'activité de contrats ou qui ne peuvent être affectés à un contrat sont exclus des coûts d'un contrat de construction. De tels coûts incluent:
- (a) les coûts d'administration générale pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat;
  - (b) les coûts de vente;
  - (c) les frais de recherche et de développement pour lesquels le remboursement n'est pas spécifié dans le contrat; et
  - (d) l'amortissement des installations et des équipements non utilisés qui ne sont pas exploités dans le cadre d'un contrat déterminé.
21. Les coûts du contrat incluent les coûts qui lui sont attribuables entre sa date d'obtention et sa date d'achèvement définitif. Toutefois, les coûts qui se rattachent directement à un contrat et qui sont encourus pour l'obtenir sont également inclus dans le coût du contrat s'ils peuvent être identifiés séparément et mesurés de façon fiable et s'il est probable que le contrat sera obtenu. Lorsque les coûts encourus pour obtenir un contrat sont comptabilisés en charge de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, ils ne sont pas inclus dans les coûts du contrat lorsque ce contrat est obtenu au cours d'un exercice ultérieur.

## COMPTABILISATION DES PRODUITS ET DES CHARGES DU CONTRAT

22. *Lorsque le résultat d'un contrat de construction peut être estimé de façon fiable, les produits du contrat et les coûts du contrat doivent être comptabilisés respectivement en produits et en charges en fonction du degré d'avancement de l'activité du contrat à la date de clôture. Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges selon le paragraphe 36.*
23. *Dans le cas d'un contrat à forfait, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites:*
- (a) *le total des produits du contrat peut être évalué de façon fiable;*
  - (b) *il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entreprise;*
  - (c) *tant les coûts à terminaison du contrat que le degré d'avancement du contrat à la date de clôture peuvent être évalués de façon fiable; et*
  - (d) *les coûts du contrat attribuables au contrat peuvent être clairement identifiés et mesurés de façon fiable de telle sorte que les coûts effectivement supportés au titre du contrat puissent être comparés aux estimations antérieures;*
24. *Dans le cas d'un contrat en régie, il est possible d'estimer de façon fiable le résultat d'un contrat de construction lorsque toutes les conditions suivantes sont satisfaites:*
- (a) *il est probable que des avantages économiques attachés au contrat iront à l'entreprise; et*
  - (b) *les coûts du contrat attribuables au contrat, qu'ils soient spécifiquement remboursables ou non, peuvent être clairement identifiés et évalués de façon fiable.*
25. La comptabilisation des produits et des charges en fonction du degré d'avancement d'un contrat est souvent désignée sous le nom de méthode du pourcentage d'avancement. Selon cette méthode, les produits du contrat sont rattachés aux coûts encourus pour parvenir au degré d'avancement, ce qui aboutit à la présentation de produits, de charges et d'un bénéfice qui peuvent être attribués à la proportion de travaux achevés. Cette méthode donne des informations utiles sur l'étendue de l'activité du contrat et de son exécution pendant un exercice.
26. Selon la méthode du pourcentage d'avancement, les produits du contrat sont comptabilisés dans le compte de résultat des exercices au cours desquels les travaux sont exécutés. Les coûts du contrat sont habituellement comptabilisés en charge dans le compte de résultat des exercices au cours desquels les travaux auxquels ils se rattachent sont exécutés. Toutefois, tout excédent attendu du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charge selon le paragraphe 36.
27. Un entrepreneur peut avoir encouru des coûts qui se rapportent à des activités futures sur le contrat. De tels coûts sont comptabilisés en tant qu'actif, à condition qu'il soit probable qu'ils pourront être recouverts. De tels coûts représentent un montant dû par le client et sont souvent classés en travaux en cours.

28. Le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable que lorsqu'il est probable que les avantages économiques attachés au contrat iront à l'entreprise. Toutefois, lorsqu'une incertitude apparaît quant à la recouvrabilité d'un montant déjà inclus dans les produits du contrat, et déjà comptabilisé dans le compte de résultat, le montant irrécouvrable ou le montant dont le recouvrement a cessé d'être probable est comptabilisé en charge, plutôt qu'en ajustement du montant des produits du contrat.
29. Une entreprise est en général en mesure d'effectuer des estimations fiables après qu'elle a conclu un contrat qui établit:
- (a) les droits exécutoires de chaque partie concernant l'actif à construire;
  - (b) la contrepartie devant être échangée; et
  - (c) le moyen et les conditions de règlement.

Il est également généralement nécessaire que l'entreprise dispose d'un système budgétaire et d'information financière interne. L'entreprise revoit, et le cas échéant, révisé les estimations de produits et de coûts du contrat au fur et à mesure de l'avancement des travaux. La nécessité de telles révisions n'indique pas nécessairement qu'il est impossible d'estimer le résultat du contrat de façon fiable.

30. Le degré d'avancement des travaux peut être déterminé de différentes manières. L'entreprise utilise la méthode qui mesure de façon fiable les travaux exécutés. Les méthodes retenues peuvent inclure, selon la nature du contrat:
- (a) le rapport existant entre les coûts encourus pour les travaux exécutés jusqu'à la date considérée et les coûts totaux estimés du contrat;
  - (b) des examens des travaux exécutés; ou
  - (c) l'achèvement, en termes physiques, d'une partie des travaux du contrat.

Souvent, l'avancement des paiements et les avances reçues des clients ne reflètent pas les travaux exécutés.

31. Lorsque le degré d'avancement est déterminé par référence aux coûts déjà encourus au titre du contrat à une date considérée, seuls les coûts correspondant aux travaux réalisés sont inclus dans les coûts encourus jusqu'à la date considérée. Des coûts du contrat qui sont exclus incluent, par exemple:
- (a) des coûts du contrat qui portent sur une activité future du contrat, tels que les coûts des matériaux qui ont été livrés sur le chantier du contrat, ou mis de côté pour être utilisés au titre du contrat sans avoir été encore installés, consommés ou mis en œuvre pendant l'exécution du contrat, à moins que ces matériaux n'aient été fabriqués spécialement pour le contrat; et
  - (b) des versements effectués aux sous-traitants, à titre d'avance sur les travaux de sous-traitance à exécuter.
32. **Lorsque le résultat d'un contrat de construction ne peut être estimé de façon fiable:**
- (a) **les produits ne doivent être comptabilisés que dans la limite des coûts du contrat encourus qui seront probablement recouvrables; et**
  - (b) **les coûts du contrat doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.**

**Une perte attendue sur le contrat de construction doit être immédiatement comptabilisée en charges selon le paragraphe 36.**

33. Il arrive fréquemment que dans les premiers stades d'un contrat, le résultat d'un contrat ne puisse pas être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut être probable que l'entreprise recouvrera les coûts encourus du contrat. En conséquence, les produits du contrat ne sont comptabilisés qu'à concurrence des coûts encourus dont le recouvrement est attendu. Comme le résultat du contrat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est comptabilisé. Toutefois, même si le résultat du contrat ne peut pas être estimé de façon fiable, il peut être probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat. Dans un tel cas, tout excédent attendu pour le contrat du total des coûts du contrat sur le total des produits du contrat est immédiatement comptabilisé en charges selon le paragraphe 36.

## IAS 11

34. Les coûts du contrat dont il n'est pas probable qu'ils seront recouverts sont immédiatement comptabilisés en charge. Des situations dans lesquelles la recouvrabilité des coûts encourus au titre du contrat peut ne pas être probable et dans lesquelles ces coûts peuvent devoir être immédiatement comptabilisés en charge sont par exemple les contrats:
- (a) qui ne sont pas entièrement exécutoires c'est-à-dire dont la validité est gravement mise en cause;
  - (b) dont l'achèvement est subordonné au dénouement de litiges ou de dispositions légales ou réglementaires en suspens;
  - (c) portant sur des bien immobiliers devant probablement être réformés ou faire l'objet d'une expropriation;
  - (d) pour lesquels le client n'est pas en mesure de faire face à ses obligations; ou
  - (e) pour lesquels le constructeur n'est pas en mesure d'achever le contrat ou de faire face d'une autre manière à ses obligations au titre du contrat.
35. **Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer le résultat du contrat de façon fiable n'existent plus, les produits et les charges liés au contrat de construction doivent être comptabilisés selon le paragraphe 22, plutôt que selon le paragraphe 32.**

## COMPTABILISATION DES PERTES ATTENDUES

36. **Lorsqu'il est probable que le total des coûts du contrat sera supérieur au total des produits du contrat, la perte attendue doit être immédiatement comptabilisée en charges.**
37. Le montant de la perte correspondante est déterminé indépendamment:
- (a) du démarrage ou non des travaux sur le contrat;
  - (b) du degré d'avancement de l'activité du contrat; ou
  - (c) du montant des profits attendus sur d'autres contrats qui ne sont pas traités comme un seul contrat de construction, selon le paragraphe 9.

## CHANGEMENTS D'ESTIMATIONS

38. La méthode du pourcentage d'avancement est appliquée sur une base cumulée pour chaque exercice en fonction des estimations actuelles des produits du contrat ou des coûts du contrat. En conséquence, l'effet d'un changement dans les estimations des produits du contrat ou de coûts du contrat, ou l'incidence d'un changement dans les estimations du résultat d'un contrat, est comptabilisée comme un changement d'estimation comptable (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables). Les estimations modifiées sont utilisées dans la détermination du montant des produits et des charges comptabilisés dans le compte de résultat de l'exercice durant lequel la modification est effectuée et au cours des exercices ultérieurs.

## INFORMATIONS À FOURNIR

39. **Une entreprise doit indiquer:**
- (a) **le montant des produits du contrat comptabilisés en produits dans l'exercice;**
  - (b) **les méthodes utilisées pour déterminer les produits du contrat comptabilisés dans l'exercice; et**
  - (c) **les méthodes utilisées pour déterminer le degré d'avancement des contrats en cours.**
40. **Une entreprise doit indiquer chacune des informations suivantes pour les contrats en cours à la date de clôture:**
- (a) **le montant total des coûts encourus et des profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) jusqu'à la date considérée;**

- (b) **le montant des avances reçues; et**
- (c) **le montant des retenues.**
41. Les retenues correspondent au montant des facturations intermédiaires qui ne sont pas payées avant que certaines conditions spécifiées dans le contrat n'aient été satisfaites ou avant que certains défauts n'aient été rectifiés. Les facturations intermédiaires sont les montants facturés pour les travaux exécutés sur un contrat, qu'elles aient ou non été réglées par le client. Les avances sont les montants reçus par le constructeur avant que les travaux correspondants n'aient été exécutés.
42. **Une entreprise doit présenter:**
- (a) **le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat, en tant qu'actif; et**
- (b) **le montant brut dû au client pour les travaux du contrat, en tant que passif.**
43. Le montant brut dû par les clients pour les travaux du contrat est le montant net:
- (a) des coûts encourus plus les profits comptabilisés; moins
- (b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires
- pour tous les contrats en cours pour lesquels les coûts encourus plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées) dépassent les facturations intermédiaires.
44. Le montant brut dû aux clients pour les travaux du contrat est le montant net:
- (a) des coûts encourus plus les profits comptabilisés; moins
- (b) la somme des pertes comptabilisées et des facturations intermédiaires
- pour tous les contrats en cours pour lesquels les facturations intermédiaires sont supérieures aux coûts encourus plus les profits comptabilisés (moins les pertes comptabilisées).
45. Une entreprise fournit une information sur tous les profits ou pertes éventuels selon IAS 37, Éventualités et événements survenant après la date de clôture. Les profits éventuels et pertes éventuelles peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités et les pertes possibles.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

46. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.**

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 12  
(RÉVISÉE EN 2000)**

**Impôts sur le résultat**

La présente Norme comptable internationale annule et remplace IAS 12, La comptabilisation des impôts sur les bénéfices, qui a été approuvée par le Conseil dans une version reformatée en 1994. La Norme révisée entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998.

En mai 1999, IAS 10 (révisé en 1999), Événements survenant après la date de clôture, a amendé le paragraphe 88. Le texte amendé entrera en vigueur pour l'élaboration des états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

En avril 2000, les paragraphes 20, 62(a), 64 et l'Annexe A, paragraphes A10, A11 et B8 ont été amendés afin de vérifier l'exactitude des références et terminologies, en raison de l'émission de IAS 40, Immeubles de placement.

**IAS 12**

En octobre 2000, les modifications de IAS 12 ont été approuvées par le Conseil. Ces modifications incluent le rajout des paragraphes 52A, 52B, 65A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C et 91, et la suppression des paragraphes 3 et 50. Les révisions limitées spécifient le traitement comptable propre aux conséquences fiscales des dividendes. Le texte révisé est entré en vigueur pour l'élaboration des états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

Ces interprétations du SIC font référence à IAS 12.

- SIC-21: Impôts sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués; et
- SIC-25: Impôts sur le résultat — Changement de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires.

**INTRODUCTION**

La présente Norme («IAS 12 (révisée)») remplace IAS 12, La comptabilisation des impôts sur les bénéfices («IAS 12 d'origine»). IAS 12 (révisée) entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998. Les principaux changements par rapport à IAS 12 d'origine sont les suivants.

1. IAS 12 d'origine imposait à une entreprise de comptabiliser l'impôt différé en utilisant soit la méthode du report fixe, soit une méthode du report variable, parfois appelée approche résultat de la méthode du report variable. IAS 12 (révisée) interdit la méthode du report fixe et impose une autre méthode du report variable, parfois appelée approche bilan de la méthode du report variable.

L'approche résultat de la méthode du report variable est centrée sur les différences temporaires alors que l'approche bilan de la méthode du report variable est centrée sur les différences temporelles. Les différences temporaires sont des différences entre le bénéfice imposable et le bénéfice comptable qui trouvent leur origine dans un exercice et s'inversent dans un ou plusieurs exercices ultérieurs. Les différences temporelles sont des différences entre la base fiscale d'un actif ou d'un passif et sa valeur comptable au bilan. La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou passif à des fins fiscales.

Toutes les différences temporaires sont des différences temporelles. Des différences temporelles sont également générées dans les circonstances suivantes, qui ne génèrent pas de différences temporaires, bien que IAS 12 d'origine les ait traitées de comme des transactions qui génèrent effectivement des différences temporaires:

- (a) des filiales, entreprises associées ou coentreprises n'ont pas distribué la totalité de leurs bénéfices à leur mère ou à leur investisseur;
- (b) les actifs sont réévalués et aucun ajustement équivalent n'est fait à des fins fiscales; et
- (c) le coût d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition est affecté aux actifs et passifs identifiables acquis, par référence à leurs justes valeurs mais aucun ajustement équivalent n'est fait à des fins fiscales.

De plus, il y a des différences temporelles qui ne sont pas des différences temporaires, par exemple les différences temporelles générées lorsque:

- (a) les actifs et passifs non monétaires d'une activité étrangère qui fait partie intégrante des activités de l'entité présentant les états financiers sont convertis aux cours de change historiques;
- (b) les actifs et passifs non monétaires sont retraités selon IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes; ou
- (c) lors de sa comptabilisation initiale, la valeur comptable d'un actif ou d'un passif diffère de sa base fiscale initiale.

## IAS 12

2. IAS 12 d'origine permettait à une entreprise de ne pas comptabiliser d'actifs et de passifs d'impôt différé lorsqu'il y avait des éléments probants raisonnables indiquant que les différences temporelles ne s'inverseraient pas avant de nombreux exercices. IAS 12 (révisée) impose à une entreprise de comptabiliser un passif d'impôt différé ou (sous certaines conditions) un actif pour toutes les différences temporelles avec certaines exceptions indiquées ci-après.
3. IAS 12 d'origine imposait que:
  - (a) les actifs d'impôt différé générés par des différences temporaires soient comptabilisés lorsque l'on pouvait raisonnablement penser qu'ils se réaliseraient; et
  - (b) les actifs d'impôt différé générés par des pertes fiscales ne soient comptabilisés à l'actif que lorsque l'on avait une quasi certitude que le résultat imposable futur serait suffisant pour permettre la réalisation de l'avantage lié à la perte. IAS 12 d'origine permettait (mais n'imposait pas) à une entreprise de différer la comptabilisation de l'avantage lié aux pertes fiscales jusqu'à leur exercice de réalisation.

IAS 12 (révisée) impose que les actifs d'impôt différé soient comptabilisés lorsqu'il est probable que des bénéfices imposables seront disponibles, permettant à l'actif d'impôt différé d'être utilisé. Lorsqu'une entreprise a un historique de pertes fiscales, l'entreprise ne comptabilise un impôt différé actif que dans la mesure où l'entreprise a des différences temporelles imposables suffisantes ou s'il y a d'autres éléments probants et convaincants qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible.

4. Par exception à la disposition générale décrite au paragraphe 2 ci-dessus, IAS 12 (révisée) interdit la comptabilisation de passifs d'impôt différé et d'actifs d'impôt différé générés par certains actifs ou passifs dont la valeur comptable, lors de leur comptabilisation initiale, diffère de leur base fiscale initiale. Ces circonstances, ne générant pas de différences temporaires, ne génèrent pas d'actifs ou de passifs d'impôt différé selon IAS 12 d'origine.
5. IAS 12 d'origine imposait que les impôts payables sur des bénéfices non distribués de filiales et entreprises associées soient comptabilisés, à moins qu'il ne soit raisonnable de supposer que ces bénéfices ne seraient pas distribués ou que leur distribution ne générerait pas de passif d'impôt. Cependant, IAS 12 (révisée) interdit la comptabilisation de tels passifs d'impôt différé (et ceux générés par tout écart de conversion cumulé lié) dans la mesure où:
  - (a) la mère, l'investisseur ou le coentrepreneur est capable de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera; et
  - (b) il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.

Lorsque cette interdiction a pour résultat qu'aucun passif d'impôt différé n'est comptabilisé, IAS 12 (révisée) impose que l'entreprise fournisse une information sur le montant global des différences temporelles concernées.

6. IAS 12 d'origine ne faisait pas explicitement référence aux ajustements à la juste valeur effectués lors d'un regroupement d'entreprises. De tels ajustements génèrent des différences temporelles et IAS 12 (révisée) impose qu'une entreprise comptabilise le passif d'impôt différé en résultant ou (sous réserve du critère de probabilité nécessaire à la comptabilisation) un actif d'impôt différé avec un effet correspondant dans la détermination du montant du goodwill ou du goodwill négatif. Toutefois, IAS 12 (révisée) interdit la comptabilisation de passifs d'impôt différé générés par le goodwill lui-même (si l'amortissement du goodwill n'est pas déductible fiscalement) et d'actifs d'impôt différé générés par un goodwill négatif qui est traité comme un produit différé.
7. IAS 12 d'origine permettait, mais n'imposait pas, qu'une entreprise comptabilise un passif d'impôt différé dans le cadre de réévaluations d'actifs. IAS 12 (révisée) impose la comptabilisation d'un passif d'impôt différé dans le cadre de réévaluations d'actifs.

**IAS 12**

8. Les conséquences fiscales du recouvrement de la valeur comptable de certains actifs ou passifs peuvent dépendre du mode de recouvrement ou de règlement, par exemple:
- (a) dans certains pays, les plus-values ne sont pas imposées au même taux que le reste du résultat imposable; et
  - (b) dans certains pays, le montant déduit fiscalement du fait de la vente d'un actif est supérieur au montant d'amortissement qui peut être déduit.

IAS 12 d'origine ne donnait aucun commentaire sur l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé dans de tels cas. IAS 12 (révisée) impose que l'évaluation des passifs d'impôt différé et des actifs d'impôt différé se fonde sur les conséquences fiscales du mode attendu par l'entreprise de recouvrement ou de règlement de la valeur comptable de ses actifs et passifs.

9. IAS 12 d'origine ne déclarait pas explicitement si les actifs et passifs d'impôt différé pouvaient être actualisés. IAS 12 (révisée) interdit l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé. Une modification du paragraphe 39 (i) de IAS 22, Regroupements d'entreprises, interdit l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé acquis dans un regroupement d'entreprises. Auparavant, le paragraphe 39 (i) de IAS 22 n'interdisait ni n'imposait l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé résultant d'un regroupement d'entreprises.
10. IAS 12 d'origine ne spécifiait pas si une entreprise devait classer ses soldes d'impôt différé en actifs et passifs courants ou en actifs et passifs non courants. IAS 12 (révisée) impose qu'une entreprise qui effectue la distinction entre courant et non courant ne classe pas ses actifs et passifs d'impôt différé en actifs et passifs courants.
11. IAS 12 d'origine indiquait que des soldes débiteurs et créditeurs représentant des impôts différés pouvaient être compensés. IAS 12 (révisée) pose des conditions de compensation plus restrictives, fondées largement sur celles relatives aux actifs et passifs financiers dans IAS 32, Instruments financiers: Information à fournir et présentation.
12. IAS 12 d'origine imposait de fournir une explication sur la relation entre la charge d'impôt et le bénéfice comptable si elle n'était pas expliquée par les taux effectifs d'impôt dans le pays de l'entreprise présentant les états financiers. IAS 12 (révisée) impose que cette explication prenne soit l'une des deux, soit les deux formes suivantes:
- (i) un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s); ou
  - (ii) un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable.

IAS 12 (révisée) impose également une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicables par rapport à l'exercice antérieur.

13. Les nouvelles informations à fournir imposées par IAS 12 (révisée) comprennent:
- (a) pour chaque type de différence temporelle, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés:
    - (i) le montant des actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés; et
    - (ii) le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les changements des montants comptabilisés au bilan;

- (b) dans le cadre des activités abandonnées, la charge d'impôt relative:
- (i) au profit ou à la perte lié(e) à l'abandon; et
  - (ii) au résultat des activités ordinaires de l'activité abandonnée; et
- (c) le montant de l'actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation, lorsque:
- (i) l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs excédant les bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes; et
  - (ii) l'entreprise a subi une perte au cours de l'exercice ou de l'exercice antérieur dans la juridiction fiscale dont l'actif d'impôt différé relève.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-4
Définitions	5-11
Base fiscale	7-11
Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt exigible	12-14
Comptabilisation d'actifs et de passifs d'impôt différé	15-45
Différences temporelles imposables	15-23
Regroupements d'entreprises	19
Actifs comptabilisés à la juste valeur	20
Goodwill	21
Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif	22-23
Différences temporelles déductibles	24-33
Goodwill négatif	32
Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif	33
Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés	34-36
Réestimation des actifs d'impôt différé non comptabilisés	37
Participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et investissements dans des succursales	38-45
Évaluation	46-56
Comptabilisation de l'impôt exigible et de l'impôt différé	57-68

**IAS 12**

Compte de résultat	58-60
Éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres	61-65A
Impôt différé généré par un regroupement d'entreprises	66-68
Présentation	69-78
Actifs et passifs d'impôt	69-76
Compensation	71-76
Charge d'impôt	77-78
Charge (produit) d'impôt lié(e) au bénéfice des activités ordinaires	77
Différences de conversion relatives aux actifs et passifs d'impôt différé étranger	78
Informations à fournir	79-88
Date d'entrée en vigueur	89-91

Les dispositions normatives qui sont imprimées en caractères gras italiques doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des impôts sur le résultat. La question principale en matière de comptabilisation des impôts sur le résultat est de déterminer comment comptabiliser les conséquences fiscales actuelles et futures:

- (a) du recouvrement (ou du règlement) futur de la valeur comptable des actifs (ou des passifs) qui sont comptabilisés dans le bilan d'une entreprise; et
- (b) des transactions et autres événements de l'exercice qui sont comptabilisés dans les états financiers d'une entreprise.

Le fait que l'entreprise présentant les états financiers s'attende à recouvrer ou à régler la valeur comptable d'un actif ou d'un passif est inhérent à la comptabilisation d'un actif ou d'un passif. S'il est probable que le recouvrement ou le règlement de cette valeur comptable augmentera (diminuera) les paiements futurs d'impôt par rapport à ce qu'ils auraient été si le recouvrement ou le règlement n'avait pas eu de conséquence fiscale, la présente Norme impose à une entreprise de comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé, avec certaines exceptions limitées.

La présente Norme impose à une entreprise de comptabiliser les conséquences fiscales des transactions et autres événements de la même façon qu'elle comptabilise les transactions et événements eux-mêmes. Ainsi, pour des transactions et autres événements comptabilisés dans le compte de résultat, tous les effets d'impôt y afférents sont également comptabilisés dans le compte de résultat. Pour des transactions et autres événements comptabilisés directement dans les capitaux propres, les effets d'impôt y afférents sont également comptabilisés directement dans les capitaux propres. De façon similaire, la comptabilisation d'actifs ou de passifs d'impôt différé lors d'un regroupement d'entreprises affecte le montant du goodwill ou du goodwill négatif généré par ce regroupement d'entreprises.

La présente Norme traite également de la comptabilisation d'actifs d'impôt différé générés par des pertes fiscales ou des crédits d'impôt non utilisés, de la présentation des impôts sur le résultat dans les états financiers et de l'information à fournir relative aux impôts sur le résultat.

## CHAMP D'APPLICATION

1. **La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation des impôts sur le résultat.**
2. Pour les besoins de la présente Norme, les impôts sur le résultat incluent tous les impôts nationaux et étrangers dus sur la base des bénéfices imposables. Les impôts sur le résultat incluent aussi les impôts tels que les impôts de distribution qui sont payables par une filiale, une entreprise associée ou une coentreprise sur ses distributions de dividendes à l'entreprise présentant les états financiers.
3. (Supprimé)
4. La présente Norme ne traite ni des méthodes de comptabilisation des subventions publiques (voir IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique) ni des crédits d'impôt à l'investissement. Toutefois la présente Norme indique comment doivent être comptabilisées les différences temporelles résultant de telles subventions ou crédits d'impôt à l'investissement.

## DÉFINITIONS

5. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Le bénéfice comptable est le résultat net d'un exercice avant déduction de la charge d'impôt.**

**Le bénéfice imposable (perte fiscale) est le résultat net (la perte) d'un exercice, déterminé(e) selon les règles établies par les administrations fiscales et sur la base desquelles l'impôt sur le résultat doit être payé (recouvré).**

**La charge (le produit) d'impôt est égale(égal) au montant total de l'impôt exigible et de l'impôt différé inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice.**

**L'impôt exigible est le montant des impôts sur le bénéfice payables (recupérables) au titre du bénéfice imposable (perte fiscale) d'un exercice.**

**Les passifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat payables au cours d'exercices futurs au titre de différences temporelles imposables.**

**Les actifs d'impôt différé sont les montants d'impôts sur le résultat recouvrables au cours d'exercices futurs au titre:**

- (a) **de différences temporelles déductibles;**
- (b) **du report en avant de pertes fiscales non utilisées; et**
- (c) **du report en avant de crédits d'impôt non utilisés.**

**Les différences temporelles sont les différences entre la valeur comptable d'un actif ou d'un passif au bilan et sa base fiscale. Les différences temporelles peuvent être:**

- (a) **soit des différences temporelles imposables, c'est à dire des différences temporelles qui généreront des montants imposables dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée;**
- (b) **soit des différences temporelles déductibles, c'est à dire des différences temporelles qui généreront des montants déductibles dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) d'exercices futurs lorsque la valeur comptable de l'actif ou du passif sera recouvrée ou réglée.**

**La base fiscale d'un actif ou d'un passif est le montant attribué à cet actif ou à ce passif à des fins fiscales.**

6. La charge (le produit) d'impôt comprend la charge (le produit) d'impôt exigible et la charge (le produit) d'impôt différé.

**IAS 12***Base fiscale*

7. La base fiscale d'un actif représente le montant qui sera fiscalement déductible de tous avantages économiques imposables qui iront à l'entreprise lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de cet actif. Si ces avantages économiques ne sont pas imposables, la base fiscale de l'actif est égale à sa valeur comptable.

*Exemples*

1. Une machine a coûté 100. Pour des raisons fiscales, un amortissement de 30 a déjà été déduit au titre de l'exercice et des exercices antérieurs et le solde sera déductible au titre des exercices futurs, soit par le biais d'un amortissement, soit par une déduction au moment de la sortie. Les profits générés par l'utilisation de la machine sont imposables et les profits (pertes) générés par la sortie de la machine sont imposables (déductibles). La base fiscale de la machine est de 70.
  2. Des intérêts à recevoir ont une valeur comptable de 100. Les produits d'intérêts liés seront imposables lors de leur encaissement. La base fiscale des intérêts à recevoir est nulle.
  3. Des créances clients ont une valeur comptable de 100. Les produits liés ont déjà été incorporés dans le bénéfice imposable (perte fiscale). La base fiscale des créances clients est de 100.
  4. Les dividendes à recevoir d'une filiale ont une valeur comptable de 100. Ces dividendes ne sont pas imposables. En substance, la totalité de la valeur comptable de cet actif est déductible des avantages économiques. En conséquence la base fiscale des dividendes à recevoir est de 100<sup>(1)</sup>.
  5. Un prêt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de ce prêt n'aura pas de conséquence fiscale. La base fiscale de ce prêt est de 100.
8. La base fiscale d'un passif représente sa valeur comptable, moins tout montant qui sera fiscalement déductible au titre de ce passif au cours des exercices ultérieurs. Dans ce cas de produits perçus d'avance, la base fiscale du passif qui en résulte est la valeur comptable moins tout élément de produits qui ne sera pas imposable au cours des exercices ultérieurs.

*Exemples*

1. Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée sera déduite fiscalement lors de son règlement. La base fiscale des charges à payer est nulle.
2. Des passifs courants incluent des produits d'intérêt perçus d'avance d'une valeur comptable de 100. Ces produits d'intérêt ont été imposés lors de leur encaissement. La base fiscale des intérêts perçus d'avance est nulle.
3. Des passifs courants comprennent des charges à payer d'une valeur comptable de 100. La charge concernée a déjà été déduite fiscalement. La base fiscale des charges à payer est de 100.
4. Des passifs courants comprennent des pénalités et amendes à payer d'une valeur comptable de 100. Les amendes et les pénalités ne sont pas déductibles fiscalement. La base fiscale des amendes et pénalités à payer est de 100<sup>(2)</sup>.
5. Un emprunt a une valeur comptable de 100. Le remboursement de cet emprunt n'aura aucune conséquence fiscale. La base fiscale de cet emprunt est de 100.

<sup>(1)</sup> Selon cette analyse, il n'y a pas de différence temporelle taxable. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération: les dividendes à recevoir comptabilisés ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporelle imposable résultant de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas de passif d'impôts différés.

<sup>(2)</sup> Il n'y a pas, selon cette analyse, de différence temporelle déductible. Il aurait également été possible d'analyser comme suit cette opération: les amendes et pénalités comptabilisées ont une base fiscale nulle et un taux d'impôt nul est appliqué à la différence temporelle déductible résultante de 100. Selon les deux analyses, il n'y a pas de passif d'impôt différé.

9. Certains éléments ont une base fiscale mais ne sont pas comptabilisés en tant qu'actifs ou en tant que passifs au bilan. Par exemple les frais de recherche sont comptabilisés en charges pour la détermination du bénéfice comptable de l'exercice de leur survenance, mais leur déduction du bénéfice imposable (perte fiscale) peut ne pas être permise avant un exercice ultérieur. La différence entre la base fiscale des frais de recherche, qui est le montant admis en déduction par les administrations fiscales au titre des exercices ultérieurs, et la valeur comptable nulle est une différence temporelle déductible dont résulte un actif d'impôt différé.
10. Lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif ne peut être déterminée facilement, il peut être utile de revenir au principe fondamental sur lequel repose la présente Norme: une entreprise doit (sauf quelques exceptions) comptabiliser un passif (actif) d'impôt différé chaque fois que le recouvrement ou le règlement de la valeur comptable d'un actif ou d'un passif augmentera (ou diminuera) les paiements futurs d'impôt par rapport à ce qu'ils auraient été si un tel recouvrement (règlement) n'avait pas eu de conséquence fiscale. L'exemple C qui fait suite au paragraphe 52 illustre les circonstances dans lesquelles se référer à ce principe fondamental peut être utile, par exemple lorsque la base fiscale d'un actif ou d'un passif dépend du mode attendu de recouvrement ou de règlement.
11. Dans les états financiers consolidés les différences temporelles sont déterminées par comparaison entre les valeurs comptables des actifs et des passifs dans les états financiers consolidés et la base fiscale qui leur est attachée. Pour les juridictions où une déclaration fiscale consolidée est établie, la base fiscale est déterminée à partir de cette déclaration fiscale. Dans d'autres juridictions, la base fiscale est déterminée à partir des déclarations fiscales individuelles de chaque entreprise du groupe.

#### COMPTABILISATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS D'IMPÔT EXIGIBLE

12. ***L'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doit être comptabilisé en tant que passif dans la mesure où il n'est pas payé. Si le montant déjà payé au titre de l'exercice et des exercices précédents excède le montant dû pour ces exercices, l'excédent doit être comptabilisé en tant qu'actif.***
13. ***L'avantage lié à une perte fiscale pouvant être reportée en arrière pour recouvrer l'impôt exigible d'un exercice antérieur doit être comptabilisé en tant qu'actif.***
14. Lorsqu'on utilise une perte fiscale pour recouvrer l'impôt exigible d'un exercice antérieur, une entreprise comptabilise l'avantage à l'actif dans l'exercice au cours duquel se produit la perte fiscale car l'avantage pour l'entreprise est probable et peut être évalué de manière fiable.

#### COMPTABILISATION DES ACTIFS ET DES PASSIFS D'IMPÔT DIFFÉRÉ

##### *Différences temporelles imposables*

15. ***Un passif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles imposables sauf si le passif d'impôt différé est généré:***
  - (a) ***soit par un goodwill dont l'amortissement n'est pas déductible fiscalement;***
  - (b) ***soit par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:***
    - (i) ***n'est pas un regroupement d'entreprises; et***
    - (ii) ***n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) à la date de la transaction.***

***Toutefois, pour les différences temporelles taxables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et investissements dans des succursales, un impôt différé passif doit être comptabilisé selon le paragraphe 39.***

## IAS 12

16. Le fait que sa valeur comptable sera recouvrée sous la forme d'avantages économiques futurs pour l'entreprise au cours d'exercices futurs est inhérent à la comptabilisation d'un actif. Lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa base fiscale, le montant des avantages économiques futurs sera supérieur au montant déductible autorisé fiscalement. La différence est une différence temporelle taxable et l'obligation de payer les impôts sur le résultat qui en résultent au cours des exercices ultérieurs est un passif d'impôt différé. Lorsque l'entreprise recouvre la valeur comptable de l'actif, la différence temporelle taxable s'inverse et l'entreprise a un bénéfice imposable. Ceci rend probable la sortie de l'entreprise d'avantages économiques sous la forme de paiements d'impôt. Par conséquent la Norme impose la comptabilisation de tous les passifs d'impôt différé, sauf dans certains cas décrits aux paragraphes 15 et 39.

## Exemple

Un actif qui a coûté 150 a une valeur comptable de 100. L'amortissement cumulé déduit du bénéfice fiscal s'élève à 90 et le taux d'impôt est de 25 %.

La base fiscale de l'actif est de 60 (coût de 150 — moins un amortissement cumulé de 90). Pour recouvrer la valeur comptable de 100, l'entreprise doit gagner un résultat fiscal de 100 alors qu'elle ne pourra fiscalement déduire qu'un amortissement de 60. L'entreprise paiera donc des impôts sur le résultat de 10 (40 à 25 %) lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif. La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de 60 constitue une différence temporelle taxable de 40. C'est pourquoi l'entreprise comptabilise un passif d'impôt différé de 10 (40 à 25 %) représentant les impôts sur le résultat qu'elle paiera lorsqu'elle recouvrera la valeur comptable de l'actif.

17. Certaines différences temporelles se produisent lorsque le produit (ou la charge) est compris dans le bénéfice comptable d'un exercice mais est compris dans le bénéfice imposable d'un autre exercice. De telles différences temporelles sont souvent appelées différences temporaires. Des exemples de différences temporelles de cette nature, qui sont des différences temporelles taxables et génèrent par conséquent des passifs d'impôt différé, sont les suivants:
- (a) les produits d'intérêts sont inclus dans le bénéfice comptable au fur et à mesure qu'ils sont courus mais peuvent, dans certaines juridictions, n'être inclus dans le bénéfice imposable que lorsqu'ils sont encaissés. La base fiscale de toute créance comptabilisée au bilan du fait de tels produits est nulle parce que ces produits n'affectent pas le bénéfice imposable tant qu'ils ne sont pas encaissés;
  - (b) l'amortissement pris en compte dans la détermination du bénéfice imposable (perte fiscale) peut différer de celui pris en compte dans le calcul du bénéfice comptable. La différence temporelle est la différence entre la valeur comptable de l'actif et sa base fiscale, qui est le coût initial de l'actif moins toutes les déductions effectuées au titre de l'actif et autorisées par les administrations fiscales dans le cadre de la détermination du bénéfice imposable de l'exercice et des exercices antérieurs. Cette différence temporelle taxable donne lieu à un passif d'impôt différé lorsque l'amortissement fiscal est accéléré (si l'amortissement fiscal est moins rapide que l'amortissement comptable, une différence temporelle déductible apparaît, générant un actif d'impôt différé); et
  - (c) les frais de développement peuvent être inscrits à l'actif et amortis sur des exercices futurs pour la détermination du bénéfice comptable mais déduits du bénéfice imposable de l'exercice au cours duquel ils sont encourus. De tels frais de développement ont une base fiscale nulle car ils ont été déjà déduits du bénéfice imposable. La différence temporelle est la différence entre la valeur comptable des frais de développement et leur base fiscale de zéro.
18. Des différences temporelles se produisent également lorsque:
- (a) le coût d'un regroupement d'entreprise qui est une acquisition est affecté aux actifs et aux passifs identifiables acquis par référence à leur juste valeur sans que des ajustements équivalents soient pratiqués à des fins fiscales (voir paragraphe 19);
  - (b) des actifs sont réévalués sans qu'un ajustement équivalent soit pratiqué à des fins fiscales (voir paragraphe 20);

- (c) un goodwill ou un goodwill négatif survient en consolidation (voir paragraphes 21 et 32);
- (d) la base fiscale d'un actif ou d'un passif diffère lors de sa comptabilisation initiale de sa valeur comptable initiale, par exemple lorsque l'entreprise bénéficie de subventions publiques non imposables liées à des actifs (voir paragraphes 22 et 33); ou
- (e) la valeur comptable des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, devient différente de la base fiscale de la participation ou de l'investissement (voir paragraphes 38 à 45).

### Regroupements d'entreprises

19. Dans le cas d'un regroupement d'entreprise qui est une acquisition, le coût de l'acquisition est affecté aux actifs et aux passifs identifiables acquis par référence à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Des différences temporelles se produisent lorsque la base fiscale des actifs et passifs identifiables acquis n'est pas modifiée par le regroupement d'entreprises ou est modifiée différemment. Ainsi, lorsque la valeur comptable d'un actif est majorée pour atteindre sa juste valeur mais que la base fiscale de cet actif demeure égale au coût chez le précédent propriétaire, il en résulte une différence temporelle taxable qui donne lieu à un passif d'impôt différé. Le passif d'impôt différé correspondant affecte le goodwill (voir paragraphe 66).

### Actifs comptabilisés à la juste valeur

20. Les Normes comptables internationales autorisent la comptabilisation de certains actifs à leur juste valeur ou à un montant réévalué (voir, par exemple, IAS 16, Immobilisations corporelles, IAS 38, Immobilisations incorporelles, IAS 39 Instruments financiers: comptabilisation et évaluation; et IAS 40, Immeubles de placement). Dans certaines juridictions, la réévaluation ou autre ajustement d'un actif à la juste valeur affecte le bénéfice imposable (perte fiscale) de l'exercice. La base fiscale de l'actif est, en conséquence, ajustée et il n'y a pas de différence temporelle. Dans d'autres juridictions, la réévaluation ou ajustement d'un actif n'affecte pas le bénéfice imposable de l'exercice de réévaluation ou d'ajustement et en conséquence la base fiscale de l'actif n'est pas ajustée. Toutefois le recouvrement futur de la valeur comptable générera un flux d'avantages économiques taxables pour l'entreprise dont le montant différera de celui qui sera déductible fiscalement. La différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé. Ceci est vrai même si:
- (a) l'entreprise n'a pas l'intention de sortir l'actif. Dans ce cas la valeur nette comptable réévaluée de l'actif sera recouvrée par son utilisation. Ceci générera un résultat fiscal excédant l'amortissement qui sera fiscalement disponible au cours d'exercices futurs; ou si
  - (b) l'imposition sur les plus ou moins-values est différée dans la mesure où les produits procurés par la sortie de l'actif sont investis dans des actifs similaires. Dans ce cas l'impôt devra finalement être payé lors de la vente ou de l'utilisation des actifs similaires.

### Goodwill

21. Le goodwill est l'excédent du coût d'acquisition sur la part de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis. De nombreuses administrations fiscales n'autorisent pas la déduction de l'amortissement du goodwill dans la détermination du bénéfice imposable. De plus, dans de telles juridictions, le coût du goodwill n'est, bien souvent, pas déductible lors de la sortie par la filiale de l'activité sous-jacente. Dans de telles juridictions le goodwill a une base fiscale de zéro. Toute différence entre la valeur comptable du goodwill et sa base fiscale nulle est une différence temporelle taxable. La présente Norme n'autorise cependant pas la comptabilisation du passif d'impôt différé qui en découle car le goodwill est résiduel et la comptabilisation d'un passif d'impôt différé augmenterait sa valeur comptable.

## IAS 12

## Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

22. Une différence temporelle peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif, par exemple si le coût d'un actif n'est pas, partiellement ou en totalité, déductible fiscalement. La méthode de comptabilisation d'une telle différence temporelle dépendra de la nature de la transaction ayant conduit à la comptabilisation initiale de l'actif:
- (a) lors d'un regroupement d'entreprises, une entreprise comptabilise tout actif ou passif d'impôt différé et ceci modifie le montant du goodwill ou du goodwill négatif (voir paragraphe 19);
  - (b) si la transaction affecte soit le bénéfice comptable, soit le bénéfice imposable, une entreprise comptabilise tout actif ou passif d'impôt différé, et comptabilise la charge ou le produit d'impôt différé qui en résulte au compte de résultat (voir paragraphe 59);
  - (c) si la transaction n'est pas un regroupement d'entreprises et si elle n'affecte ni le bénéfice comptable ni le bénéfice imposable, une entreprise devrait, en l'absence de l'exemption prévue aux paragraphes 15 et 24, comptabiliser l'actif ou le passif d'impôt différé qui en résulte et ajuster la valeur comptable de l'actif ou du passif pour le même montant. De tels ajustements rendraient moins transparents les états financiers. Aussi, la présente Norme n'autorise pas la comptabilisation par une entreprise de l'actif ou passif d'impôt différé résultant, soit lors de la comptabilisation initiale, soit ultérieurement (voir exemple page suivante). Par ailleurs une entreprise ne comptabilise pas les changements ultérieurs d'un actif ou passif d'impôt différé non comptabilisé lorsque l'actif est amorti.
23. Selon IAS 32, Instruments financiers: information à fournir et présentation, l'émetteur d'un instrument financier composé, par exemple une obligation convertible, classe la composante passif dans les passifs et la composante capitaux propres dans les capitaux propres. Dans certaines juridictions la base fiscale de la composante passif lors de la comptabilisation initiale est égale à la valeur comptable initiale de la somme des composantes passif et capitaux propres de l'instrument. La différence temporelle taxable résultante se produit lors de la comptabilisation initiale de la composante capitaux propres distincte de celle de la composante passif. L'exception définie au paragraphe 15(b) ne trouve alors pas à s'appliquer. Par conséquent l'entreprise comptabilise le passif d'impôt différé qui en résulte. Conformément au paragraphe 61, l'impôt différé est imputé directement à la valeur comptable de la composante capitaux propres. Conformément au paragraphe 58, les changements ultérieurs du passif d'impôt différé sont comptabilisés dans le compte de résultat en charge (produit) d'impôt différé.

## Exemple illustrant le paragraphe 22(c)

Une entreprise envisage d'utiliser un actif dont le coût est de 1 000 pendant sa durée d'utilité de 5 ans et ensuite de s'en séparer pour une valeur résiduelle de zéro. Le taux d'impôt est de 40 %. L'amortissement de cet actif n'est pas fiscalement déductible. Les plus-values ne sont pas imposables et les moins values ne sont pas déductibles lors de la sortie.

Lorsqu'elle recouvre la valeur comptable de l'actif, l'entreprise réalise un résultat fiscal de 1 000 et paie un impôt de 400. L'entreprise ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 400 qui en résulte, car il découle de la comptabilisation initiale de l'actif.

L'année suivante, la valeur comptable de l'actif est de 800. En réalisant un résultat fiscal de 800, l'entreprise paie un impôt de 320. L'entreprise ne comptabilise pas le passif d'impôt différé de 320 car il résulte de la comptabilisation initiale de l'actif.

## Différences temporelles déductibles

24. **Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour toutes les différences temporelles déductibles dans la mesure où il est probable qu'un bénéfice imposable, sur lequel ces différences temporelles déductibles pourront être imputées, sera disponible, à moins que l'actif d'impôt différé ne soit généré:**
- (a) **soit par un goodwill négatif traité comme un produit différé selon IAS 22, Regroupements d'entreprises;**

- (b) *soit par la comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif dans une transaction qui:*
- (i) *n'est pas un regroupement d'entreprises; et*
  - (ii) *n'affecte ni le bénéfice comptable, ni le bénéfice imposable (perte fiscale) à la date de la transaction.*

***Toutefois, pour les différences temporelles déductibles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises, et investissements dans des succursales, un actif d'impôt différé doit être comptabilisé selon le paragraphe 44.***

25. Le fait que sa valeur comptable sera réglée au cours d'exercices futurs par une sortie de l'entreprise de ressources représentatives d'avantages économiques est inhérent à la comptabilisation d'un passif. Lorsque ces ressources sortent de l'entreprise, leur montant, partiellement ou en totalité, peut être déductible lors de la détermination du bénéfice imposable d'un exercice ultérieur à celui au cours duquel le passif est comptabilisé. Il en résulte alors une différence temporelle entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale. En conséquence, un actif d'impôt différé est généré au titre des impôts sur le résultat qui seront recouvrables au cours d'exercices futurs lorsque cette partie de passif sera admise en déduction du bénéfice imposable. De la même façon si la valeur comptable d'un actif est inférieure à sa base fiscale, la différence donne lieu à un actif d'impôt différé qui sera recouvrable sur les exercices futurs au titre des impôts sur le résultat.

#### Exemple

Une entreprise comptabilise une provision pour garantie de 100. Fiscalement les coûts de garantie ne sont déductibles que lorsque l'entreprise paye les réclamations. Le taux d'impôt est de 25 %.

La base fiscale du passif est nulle (valeur comptable de 100 moins le montant qui sera fiscalement déductible sur les exercices suivants au titre de ce passif). En réglant le passif pour sa valeur comptable, l'entreprise va réduire son bénéfice imposable futur de 100, et par conséquent réduire ses paiements futurs d'impôt de 25 ( $100 \times 25\%$ ). La différence entre la valeur comptable de 100 et la base fiscale de zéro est une différence temporelle déductible de 100. L'entreprise comptabilise donc un actif d'impôt différé de 25 (100 au taux de 25 %), s'il est probable que l'entreprise dégagera au cours des exercices futurs un bénéfice imposable suffisant pour pouvoir profiter de cette réduction de paiement d'impôt.

26. Des exemples de différences temporelles déductibles qui génèrent des actifs d'impôt différé sont présentés ci-après:
- (a) les coûts relatifs aux prestations de retraite peuvent être déduits du bénéfice comptable des années de service de l'employé mais déduits du bénéfice imposable soit lorsque l'entreprise verse ses cotisations à un fonds, soit lorsqu'elle paye les retraites. La différence entre la valeur comptable du passif et sa base fiscale, qui est généralement nulle, est une différence temporelle. Cette différence temporelle déductible donne lieu à un actif d'impôt différé lorsque l'entreprise en retire des avantages économiques par le biais d'une réduction de son bénéfice imposable lors du versement des cotisations ou du paiement des retraites;
  - (b) les frais de recherche sont comptabilisés en charges dans le bénéfice comptable de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, mais peuvent ne pas être fiscalement déductibles avant un certain temps. La différence entre la base fiscale des frais de recherche, qui est le montant dont la déduction sera autorisée par l'administration fiscale au cours d'exercices ultérieurs, et sa valeur comptable de zéro est une différence temporelle déductible qui donne lieu à un actif d'impôt différé;
  - (c) dans un regroupement d'entreprises qui est une acquisition, le coût de l'acquisition est affecté aux actifs et aux passifs comptabilisés par référence à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Lorsqu'un passif est comptabilisé lors de l'acquisition, mais que les coûts liés ne sont fiscalement déductibles qu'au cours d'exercices ultérieurs, une différence temporelle déductible apparaît, qui donne lieu à un actif d'impôt différé. De même, un actif d'impôt différé apparaît lorsque la juste valeur d'un actif identifiable acquis est inférieure à sa base fiscale. Dans les deux cas, l'actif d'impôt différé qui en résulte affecte le goodwill (voir paragraphe 66); et

**IAS 12**

(d) certains actifs peuvent être comptabilisés à leur juste valeur, ou peuvent être réévalués, sans que leur base fiscale soit ajustée en conséquence (voir paragraphe 20). Une différence temporelle déductible se produit si la base fiscale de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.

27. Le renversement des différences temporelles déductibles conduit à réduire les bénéfices imposables des exercices ultérieurs. Néanmoins des avantages économiques prenant la forme de réduction de paiement d'impôt ne bénéficieront à l'entreprise que si elle dégage des bénéfices imposables suffisants pour compenser ces déductions. Par conséquent une entreprise ne comptabilise des actifs d'impôts différés que s'il est probable qu'elle disposera de bénéfices imposables sur lesquels les différences temporelles déductibles pourront être imputées.
28. Il est probable que l'entreprise disposera d'un bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer une différence temporelle déductible lorsqu'il y aura suffisamment de différences temporelles imposables, relevant de la même autorité fiscale et relatives à la même entité imposable, et dont on s'attend à ce qu'elles s'inversent:
- (a) au cours de l'exercice pendant lequel on s'attend à ce que les différences temporelles déductibles s'inversent; ou
- (b) au cours des exercices sur lesquels la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant.

Dans ces cas, l'actif d'impôt différé est comptabilisé dans l'exercice au cours duquel les différences temporelles déductibles se produisent.

29. Lorsque les différences temporelles imposables relevant de la même autorité fiscale et relatives à la même entité imposable sont insuffisantes, l'actif d'impôt différé est comptabilisé pour autant que:
- (a) il est probable que l'entreprise dégagera un bénéfice imposable suffisant, relevant de la même administration fiscale et pour la même entité imposable, dans l'exercice au cours duquel les différences temporelles déductibles s'inverseront (ou lors des exercices sur lesquels la perte fiscale résultant de l'actif d'impôt différé pourra être reportée en arrière ou en avant). Pour apprécier dans quelle mesure elle dégagera des bénéfices imposables suffisants au cours des exercices ultérieurs, une entreprise ignore les montants imposables résultant des différences temporelles déductibles dont on s'attend à ce qu'elles naissent au cours d'exercices futurs car l'actif d'impôt différé résultant de ces différences temporelles exigera lui-même des bénéfices imposables futurs pour pouvoir être utilisé; ou
- (b) la gestion fiscale de l'entreprise lui donne l'opportunité de générer un bénéfice imposable au cours des exercices appropriés.
30. Des opportunités liées à la gestion fiscale sont des actions que l'entreprise entreprend pour créer ou augmenter un bénéfice imposable au cours d'un exercice donné situé avant la date d'expiration du droit à utiliser la perte fiscale ou le crédit d'impôt. Ainsi, il est possible, dans certaines juridictions, de générer ou accroître le bénéfice imposable:
- (a) en choisissant de rendre imposables les produits d'intérêts selon qu'ils sont encaissés ou qu'ils sont dus;
- (b) en différant la demande de certaines déductions à opérer sur le bénéfice imposable;
- (c) en vendant et éventuellement reprenant à bail les actifs qui se sont appréciés mais dont la base fiscale n'a pas été ajustée pour refléter cette appréciation; et
- (d) en vendant un actif générant un produit non imposable (par exemple, dans certaines juridictions une obligation d'État) pour acheter un autre actif générant un résultat fiscal.

Lorsque des opportunités liées à la gestion fiscale transfèrent des bénéfices imposables d'un exercice plus lointain à un exercice plus proche, l'utilisation du report en avant d'une perte fiscale ou d'un crédit d'impôt suppose toujours l'existence d'un bénéfice imposable futur provenant de sources autres que des différences temporelles futures créées.

31. Lorsqu'une entreprise a un historique de pertes récentes elle se réfère aux commentaires des paragraphes 35 et 36.

## Goodwill négatif

32. La présente Norme n'autorise pas la comptabilisation d'un actif d'impôt différé provenant de différences temporelles déductibles associées à un goodwill négatif, qui est traité en tant que produit différé selon IAS 22, Regroupements d'entreprises, car le goodwill négatif est un résiduel, et la comptabilisation d'un actif d'impôt différé conduirait à augmenter la valeur comptable du goodwill négatif.

## Comptabilisation initiale d'un actif ou d'un passif

33. Le cas d'une subvention publique non imposable liée à un actif déduite pour arriver à la valeur comptable d'un actif mais qui pour des raisons fiscales n'est pas déduite du montant amortissable de l'actif (autrement dit de sa base fiscale), illustre le cas d'un actif d'impôt différé généré lors de la comptabilisation initiale d'un actif. La valeur comptable de l'actif est inférieure à sa base fiscale, d'où une différence temporelle déductible. Les subventions publiques peuvent également être comptabilisées en produits différés, auquel cas la différence entre le produit différé et sa base fiscale égale à zéro est une différence temporelle déductible. Quelle que soit la méthode de présentation retenue, une entreprise ne comptabilise pas l'actif d'impôt différé en résultant, pour les motifs donnés au paragraphe 22.

## Pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés

34. ***Un actif d'impôt différé doit être comptabilisé pour le report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés dans la mesure où il est probable que l'on disposera de bénéfices imposables futurs sur lesquels ces pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.***
35. Les critères de comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant du report en avant de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés sont les mêmes que ceux retenus pour la comptabilisation des actifs d'impôt différé résultant de différences temporelles déductibles. Toutefois, l'existence de pertes fiscales non utilisées constitue une indication forte que des bénéfices imposables futurs risquent de ne pas être disponibles. Par conséquent, lorsqu'une entreprise a un historique de pertes récentes, elle ne comptabilise un actif d'impôt différé au titre de ces pertes fiscales ou crédits d'impôt non utilisés que dans la mesure où elle dispose de différences temporelles imposables suffisantes ou d'autres indications convaincantes qu'elle disposera de bénéfices imposables suffisants sur lesquels pourront s'imputer les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés. Lorsque tel est le cas le paragraphe 82 impose d'indiquer le montant de l'actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation.
36. Une entreprise considère les critères suivants pour évaluer la probabilité avec laquelle elle dégagera un bénéfice imposable sur lequel imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés:
- (a) l'entreprise dispose de différences temporelles taxables suffisantes auprès de la même autorité fiscale et la même entité imposable, qui engendreront des montants imposables sur lesquels les pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pourront s'imputer avant qu'ils n'expirent;
  - (b) il est probable que l'entreprise dégagera des bénéfices imposables avant que les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés n'expirent;
  - (c) les pertes fiscales non utilisées résultent de causes identifiables qui ne se reproduiront vraisemblablement pas; et
  - (d) les opportunités liées à la gestion fiscale de l'entreprise (voir paragraphe 30) généreront un bénéfice imposable pendant l'exercice au cours duquel les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés pourront être imputés.

Dans la mesure où il n'est pas probable que l'entreprise disposera d'un bénéfice imposable sur lequel elle pourra imputer les pertes fiscales ou les crédits d'impôt non utilisés, l'actif d'impôt différé n'est pas comptabilisé.

## IAS 12

*Réestimation des actifs d'impôt différé non comptabilisés*

37. A chaque date de clôture, une entreprise réestime les actifs d'impôt différé non comptabilisés. Une entreprise comptabilise un actif d'impôt différé qui ne l'avait pas été jusque là dans la mesure où il est devenu probable qu'un bénéfice imposable futur permettra de recouvrer l'actif d'impôt différé. Par exemple, une amélioration de l'environnement commercial peut accroître la probabilité que l'entreprise pourra dégager un bénéfice imposable futur suffisant pour que l'actif d'impôt différé réponde aux critères de comptabilisation énoncés au paragraphe 24 ou 34. Un autre exemple est le cas où une entreprise réestime des actifs d'impôt différé à la date d'un regroupement d'entreprises ou ultérieurement (voir paragraphes 67 et 68).

*Participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales*

38. Des différences temporelles apparaissent lorsque la valeur comptable de participations dans des filiales, entreprises associées et coentreprises et des investissements dans des succursales (c'est-à-dire la part détenue par une société mère ou l'investisseur dans l'actif net d'une filiale, entreprise associée, coentreprise ou succursale, y compris la valeur comptable du goodwill) devient différente de la base fiscale (qui est souvent son coût) de la participation ou de l'investissement. De telles différences peuvent survenir dans un certain nombre de circonstances différentes telles que:
- (a) l'existence de bénéfices non distribués par les filiales, succursales, entreprises associées et coentreprises;
  - (b) des variations de cours de change lorsque la société-mère et sa filiale sont implantées dans des pays différents; et
  - (c) une réduction à sa valeur recouvrable de la valeur comptable d'une participation dans une entreprise associée.

Dans des états financiers consolidés, la différence temporelle peut être différente de la différence temporelle associée à cette participation dans les états financiers individuels de la société-mère si la société-mère comptabilise la participation dans ses états financiers individuels au coût ou à des montants réévalués.

39. ***Une entreprise doit comptabiliser un passif d'impôt différé pour toutes différences temporelles imposables liées à des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, sauf si et dans la mesure où les deux conditions suivantes sont satisfaites:***
- (a) ***la mère, l'investisseur ou le coentrepreneur est en mesure de contrôler la date à laquelle la différence temporelle s'inversera; et***
  - (b) ***il est probable que la différence temporelle ne s'inversera pas dans un avenir prévisible.***
40. Comme la mère contrôle la politique de sa filiale en matière de dividendes, elle est en mesure de contrôler l'échéance de renversement des différences temporelles liées à cette participation (non seulement celles générées par les bénéfices non distribués mais aussi celles générées par les différences de conversion). De plus, il serait souvent impossible de déterminer le montant des impôts sur le résultat qui seraient à payer lorsque la différence temporelle s'inversera. Donc, lorsque la mère a décidé de ne pas distribuer ces bénéfices dans un avenir prévisible, la mère ne comptabilise pas de passif d'impôt différé. Le même raisonnement s'applique aux investissements dans des succursales.
41. Une entreprise comptabilise dans sa propre monnaie les actifs et passifs non monétaires d'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de la mère (voir IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères). Quand le bénéfice imposable ou la perte fiscale de l'activité à l'étranger (et donc la base fiscale des actifs et passifs non monétaires) est déterminé dans la monnaie étrangère, les variations des cours de change génèrent des différences temporelles. Comme les différences temporelles se rapportent aux actifs et passifs propres à l'activité à l'étranger et non à la participation de l'entreprise présentant les états financiers dans cette activité à l'étranger, l'entreprise présentant les états financiers comptabilise le passif ou (sous réserve du paragraphe 24) l'actif d'impôt différé qui en résulte. L'impôt différé qui en résulte est inscrit en charge ou en produit dans le compte de résultat (voir paragraphe 58).

42. Un investisseur dans une entreprise associée ne contrôle pas cette entreprise et n'est donc normalement pas dans une position qui lui permette de déterminer sa politique en matière de dividendes. C'est pourquoi, en l'absence d'un accord prévoyant que les bénéfices de l'entreprise associée ne seront pas distribués dans un futur prévisible, l'investisseur comptabilise un passif d'impôt différé généré par les différences temporelles imposables liées à sa participation dans l'entreprise associée. Dans certains cas, un investisseur peut ne pas être en mesure de déterminer le montant de l'impôt qui devra être payé s'il recouvre le coût de son investissement dans une entreprise associée, mais il peut déterminer s'il sera égal ou supérieur à un montant plancher. Dans ce cas, le passif d'impôt différé est évalué à ce montant.
43. L'accord entre les parties à une coentreprise régit normalement le partage des bénéfices et précise si les décisions sur ce sujet imposent le consentement de tous les coentrepreneurs ou d'une majorité spécifique de coentrepreneurs. Lorsque le coentrepreneur peut contrôler le partage des bénéfices et qu'il est probable que ces bénéfices ne seront pas distribués dans un avenir prévisible, il n'y a pas lieu de comptabiliser un passif d'impôt différé.
44. ***Une entreprise doit comptabiliser un actif d'impôt différé pour toutes les différences temporelles déductibles générées par des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales seulement dans la mesure où, il est probable que:***
- (a) ***la différence temporelle s'inversera dans un avenir prévisible; et***
- (b) ***il existera un bénéfice imposable sur lequel pourra s'imputer la différence temporelle.***
45. Pour déterminer si un actif d'impôt différé est comptabilisé au titre des différences temporelles déductibles résultant de sa participation dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et investissements dans des succursales, une entreprise prend en considération les commentaires énoncés aux paragraphes 28 à 31.

## ÉVALUATION

46. ***Les passifs (actifs) d'impôt exigible de l'exercice et des exercices précédents doivent être évalués au montant que l'on s'attend à payer aux (recouvrer auprès des) administrations fiscales en utilisant les taux d'impôt (et les réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture.***
47. ***Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être évalués aux taux d'impôt dont l'application est attendue sur l'exercice au cours duquel l'actif sera réalisé ou le passif réglé, sur la base des taux d'impôt (et des réglementations fiscales) qui ont été adoptés ou quasi adoptés à la date de clôture.***
48. Les actifs et passifs d'impôt exigible et différé sont généralement évalués en utilisant les taux d'impôt (et réglementations fiscales) qui ont été adoptés. Toutefois, dans certaines juridictions, l'annonce des taux d'impôt (et réglementations fiscales) par l'État a pratiquement l'effet d'une adoption effective, qui peut suivre l'annonce de plusieurs mois. Dans ces conditions, les actifs et passifs d'impôt sont évalués en utilisant le taux d'impôt (et réglementations fiscales) annoncé.
49. Lorsque des taux d'impôt différents s'appliquent à des niveaux différents de résultat imposable, les actifs et passifs d'impôt différé sont évalués en utilisant les taux moyens dont on attend l'application au bénéfice imposable (perte fiscale) des exercices au cours desquels on s'attend à ce que les différences temporelles s'inversent.
50. (Supprimé)
51. ***L'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entreprise s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou régler la valeur comptable de ses actifs et passifs.***

**IAS 12**

52. Dans certaines juridictions, la façon dont une entreprise recouvre (règle) la valeur comptable de ses actifs (passifs) peut avoir une incidence sur l'un ou l'autre ou les deux éléments suivants:

- (a) le taux d'impôt applicable lors du recouvrement (règlement) de la valeur comptable de l'actif (passif); et
- (b) la base fiscale de l'actif (passif).

Dans de tels cas, une entreprise évalue ses actifs et passifs d'impôt différé en utilisant le taux d'impôt et la base fiscale qui sont cohérents avec le mode attendu de recouvrement ou de règlement.

**Exemple A**

Un actif a une valeur comptable de 100 et une base fiscale de 60. Un taux d'impôt de 20 % est applicable en cas de vente de l'actif, et de 30 % pour le reste du résultat.

L'entreprise comptabilise un passif d'impôt différé de 8 (40 à 20 %) si elle s'attend à vendre l'actif et ne plus l'utiliser, et un passif d'impôt différé de 12 (40 à 30 %) si elle s'attend à conserver l'actif et à recouvrer sa valeur comptable par son utilisation.

**Exemple B**

Un actif qui a coûté 100 a une valeur comptable de 80 et est réévalué à 150. Fiscalement, il n'a pas été pratiqué d'ajustement équivalent. L'amortissement cumulé fiscal est de 30 et le taux d'impôt est de 30 %. Si l'actif est vendu pour une valeur supérieure à son coût, l'amortissement fiscal cumulé de 30 sera pris en compte dans le résultat fiscal, mais l'excédent du produit de cession sur le coût ne sera pas imposable.

La base fiscale de l'actif est 70 et il y a une différence temporelle taxable de 80. Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif par son utilisation, elle doit générer un résultat fiscal de 150, mais ne pourra déduire qu'un amortissement de 70. Sur cette base, il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %). Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable de l'actif en le cédant immédiatement pour un produit de cession de 150, le passif d'impôt différé est calculé comme suit:

	Différence temporelle taxable	Taux d'impôt	Passif d'impôt différé
Amortissement fiscal cumulé	30	30 %	9
Excédent du produit de cession sur le coût	<u>50</u>	0 %	—
Total	<u>80</u>		<u>9</u>

(Note: Selon le paragraphe 61, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est imputé directement dans les capitaux propres).

**Exemple C**

Les données sont les mêmes que dans l'exemple B, sauf que si l'actif est vendu pour une valeur supérieure à son coût, l'amortissement fiscal cumulé sera pris en compte dans le bénéfice imposable (à 30 %), tandis le produit de cession sera imposé à 40 % après déduction d'un coût ajusté de l'inflation de 110.

Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable par l'utilisation de l'actif, elle doit générer un résultat fiscal de 150, mais ne pourra déduire qu'un amortissement de 70. Sur cette base, la base fiscale est de 70, il y a une différence temporelle taxable de 80 et il y a un passif d'impôt différé de 24 (80 à 30 %), comme dans l'exemple B.

Si l'entreprise s'attend à recouvrer la valeur comptable en cédant l'actif immédiatement pour un produit de cession de 150, l'entreprise pourra déduire le coût indexé de 110. La plus-value de 40 sera imposée à 40 %. De plus, l'amortissement fiscal cumulé de 30 sera compris dans le résultat fiscal et imposé à 30 %. Sur cette base, la base fiscale est de 80 (110 moins 30), il y a une différence temporelle taxable de 70 et un passif d'impôt différé de 25 (40 à 40 % plus 30 à 30 %). Si la base fiscale n'apparaît pas immédiatement dans cet exemple, il peut être utile de revenir au principe fondamental présenté au paragraphe 10.

(Note: Selon le paragraphe 61, l'impôt différé supplémentaire généré par la réévaluation est imputée directement dans les capitaux propres).

- 52A. Dans certaines juridictions, les impôts sur le bénéfice sont payables à un taux soit plus élevé, soit plus faible, si tout ou partie du résultat net ou du résultat non distribué, est payé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entreprise. Dans certaines autres juridictions, les impôts sur le résultat peuvent être remboursés ou payés dans le cas où le résultat net ou le résultat non distribué est payé sous forme de dividendes aux actionnaires de l'entreprise. Dans de telles circonstances, actifs et passifs d'impôt différés se mesurent selon le taux d'impôt applicable aux résultats non distribués.
- 52B. Dans de telles circonstances, comme décrit dans le paragraphe 52A, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées quand les dividendes à payer sont comptabilisés au passif. Les conséquences fiscales des dividendes sont plus directement liées aux événements ou transactions passés, qu'aux distributions aux propriétaires. Aussi, les conséquences fiscales des dividendes sont comptabilisées dans le résultat net de l'exercice, comme exigé par le paragraphe 58, sauf dans la mesure où les conséquences fiscales des dividendes résultent des circonstances décrites dans le paragraphe 58(a) et (b).

#### Exemple illustrant les paragraphes 52A et 52B

L'exemple suivant se rapporte à la détermination des actifs et passifs d'impôt différé pour une entreprise d'une juridiction où l'impôt sur le revenu est payable à un taux plus élevé sur les résultats non distribués (50 %), avec un remboursement au moment de la distribution des résultats. Le taux d'imposition appliqué aux résultats distribués est de 35 %. À la date de clôture, au 31 décembre 20X1, l'entreprise ne reconnaît pas de dividendes à payer pour l'année 20X1. Le résultat fiscal pour l'année 20X1 est de 100 000. La différence temporelle taxable pour l'année 20X1 est de 40 000.

L'entreprise reconnaît un passif d'impôt exigible ainsi qu'une charge d'impôt exigible de 50 000. Aucun actif n'est comptabilisé pour sa valeur potentiellement recouvrable sur la base de dividendes futurs. L'entreprise reconnaît également un passif et une charge d'impôt différé de 20 000 (40 000 au taux de 50 %), ce qui représente l'impôt sur le résultat que l'entreprise doit payer au moment où elle recouvre ou règle la valeur comptable de ses actifs et passifs sur la base du taux imposable applicable aux résultats non distribués.

Par la suite, le 15 mars 20X2, l'entreprise reconnaît en tant que passifs des dividendes pour un montant de 10 000 résultant de résultats opérationnels passés.

Le 15 mars 20X2, l'entreprise comptabilise un recouvrement d'impôt sur le résultat pour 1 500 (15 % des dividendes comptabilisés en tant que passifs) sous forme d'actif d'impôt exigible et de réduction de charge d'impôt sur le revenu exigible pour 20X2.

53. ***Les actifs et passifs d'impôt différé ne doivent pas être actualisés.***
54. La détermination fiable des actifs et passifs d'impôt différé sur une base actualisée impose la réalisation d'un planning détaillé de la date à laquelle chaque différence temporelle s'inversera. Dans bon nombre de cas, ce planning est impossible ou extrêmement complexe à établir. En conséquence, il n'est pas approprié d'imposer l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé. Le fait d'autoriser l'actualisation sans toutefois l'exiger aboutirait à des actifs et passifs d'impôt différé qui ne seraient pas comparables d'une entreprise à l'autre. En conséquence, la présente Norme n'impose ni n'autorise l'actualisation des actifs et passifs d'impôt différé.

## IAS 12

55. Les différences temporelles sont déterminées par référence à la valeur comptable d'un actif ou d'un passif. Ceci s'applique même lorsque la valeur comptable est elle-même déterminée sur une base actualisée, par exemple dans le cas des obligations en matière de prestations de retraite (voir IAS 19, Avantages du personnel).
56. **La valeur comptable d'un actif d'impôt différé doit être revue à chaque date de clôture. Une entreprise doit réduire la valeur comptable d'un actif d'impôt différé dans la mesure où il n'est plus probable qu'un bénéfice imposable suffisant sera disponible pour permettre d'utiliser l'avantage de tout ou partie de cet actif d'impôt différé. Une telle réduction doit être reprise dans la mesure où il devient probable que des bénéfices imposables suffisants seront disponibles.**

## COMPTABILISATION DE L'IMPÔT EXIGIBLE ET DE L'IMPÔT DIFFÉRÉ

57. La comptabilisation des effets sur l'impôt exigible et sur l'impôt différé d'une transaction ou d'un autre événement est cohérente avec la comptabilisation de la transaction ou de l'événement lui-même. Les paragraphes 58 à 68 mettent en œuvre ce principe.

## Compte de résultat

58. **L'impôt exigible et différé doit être comptabilisé en produit ou en charge et compris dans le résultat net de l'exercice sauf dans la mesure où l'impôt est généré:**
- (a) **soit par une transaction ou un événement qui est comptabilisé directement en capitaux propres, dans le même exercice ou un exercice différent, (voir paragraphes 61 à 65);**
  - (b) **soit par un regroupement d'entreprises qui est une acquisition (voir paragraphes 66 à 68).**
59. La plupart des passifs et actifs d'impôt différé sont générés lorsque le produit ou la charge est pris en compte dans le bénéfice comptable d'un exercice mais est pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) d'un autre exercice. L'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le compte de résultat. Ceci est le cas dans les exemples suivants:
- (a) les produits d'intérêts, de redevances, de dividendes sont perçus à terme échu et sont pris en compte dans le bénéfice comptable en fonction du temps écoulé, conformément à IAS 18, Produits des activités ordinaires, mais sont pris en compte dans le bénéfice imposable (perte fiscale) en fonction des encaissements; et
  - (b) de coûts d'immobilisations incorporelles ont été inscrits à l'actif selon IAS 38, Immobilisations incorporelles, et sont amortis dans le compte de résultat, mais ils ont été déduits fiscalement lorsqu'ils ont été encourus.
60. La valeur comptable des actifs et passifs d'impôt différé peut varier même s'il n'y a pas de changement dans le montant des différences temporelles correspondantes. Ceci peut se produire, par exemple, lors:
- (a) d'un changement dans le taux de l'impôt ou dans la réglementation fiscale;
  - (b) d'une nouvelle appréciation de la recouvrabilité d'actifs d'impôt différé; ou
  - (c) d'un changement dans la manière attendue de recouvrer un actif.

L'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le compte de résultat, sauf dans la mesure où il se rapporte à des éléments précédemment débités ou crédités dans les capitaux propres (voir paragraphe 63).

## Éléments crédités ou débités directement dans les capitaux propres

61. **L'impôt exigible et différé doit être directement débité ou crédité dans les capitaux propres si l'impôt concerne des éléments qui ont été crédités ou débités directement dans les capitaux propres, lors du même exercice ou d'un exercice différent.**

62. Des Normes comptables internationales imposent ou autorisent que l'on crédite ou débite certains éléments directement dans les capitaux propres. On peut citer à titre d'exemple:
- (a) un changement de leur valeur comptable généré par la réévaluation d'immobilisations corporelles (voir IAS 16, Immobilisations corporelles);
  - (b) un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués résultant soit d'un changement de méthodes comptables appliqué de façon rétrospective, soit de la correction d'une erreur fondamentale (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables);
  - (c) les différences de change résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère (voir IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères); et
  - (d) les montants générés par la comptabilisation initiale de la composante capitaux propres d'un instrument financier composé (voir paragraphe 23).
63. Dans certaines circonstances exceptionnelles, il peut être difficile de déterminer le montant de l'impôt exigible et différé qui est relatif aux éléments crédités ou débités dans les capitaux propres. Ceci peut être le cas par exemple lorsque:
- (a) les taux d'impôt sur le résultat sont progressifs et qu'il est impossible de déterminer à quel taux une composante spécifique du bénéfice imposable (perte fiscale) a été imposée;
  - (b) un changement dans le taux d'impôt et autres règles fiscales affecte un actif ou un passif d'impôt différé relatif (en totalité ou partiellement) à un élément qui a été précédemment débité ou crédité dans les capitaux propres; ou
  - (c) une entreprise détermine qu'un actif d'impôt différé doit être comptabilisé, ou ne doit plus l'être en totalité, et l'actif d'impôt différé est relatif (en totalité ou partiellement) à un élément précédemment débité ou crédité dans les capitaux propres.

Dans de tels cas, l'impôt exigible et différé relatif aux éléments directement crédités ou débités dans les capitaux propres est établi sur la base d'une affectation proportionnelle raisonnable de l'impôt exigible et différé de l'entité dans la juridiction fiscale concernée ou d'une autre méthode qui aboutit à une affectation plus appropriée en la circonstance.

64. IAS 16, Immobilisations corporelles, ne précise pas si une entreprise doit transférer, chaque année, de l'écart de réévaluation aux résultats non distribués, un montant égal à la différence entre l'amortissement de l'actif réévalué et l'amortissement fondé sur le coût de cet actif. Si une entreprise pratique un tel transfert, le montant transféré doit être net de tout impôt différé correspondant. Des considérations similaires s'appliquent aux transferts pratiqués à l'occasion de la sortie d'une immobilisation corporelle.
65. Lorsqu'un actif est réévalué fiscalement et que cette réévaluation est relative à une réévaluation comptable d'un exercice antérieur ou que l'on s'attend à comptabiliser lors d'un exercice ultérieur, les effets fiscaux résultant à la fois de la réévaluation de l'actif et de l'ajustement de la base fiscale sont crédités ou débités dans les capitaux propres des exercices au cours desquels ils surviennent. Toutefois, si la réévaluation à des fins fiscales n'est pas relative à une réévaluation comptable d'un exercice précédent ou qu'il est prévu de réaliser au cours d'un exercice ultérieur, les effets comptables de l'ajustement de la base fiscale sont comptabilisés dans le compte de résultat.
- 65A. Lorsqu'une entreprise paye ses actionnaires, il est possible qu'une partie des dividendes soit payée aux administrations fiscales pour le compte des actionnaires. Dans plusieurs juridictions, ce montant est qualifié de retenue à la source. Un tel montant payé ou à payer aux administrations fiscales est imputé dans les capitaux propres en tant que faisant partie des dividendes.

## IAS 12

*Impôt différé généré par un regroupement d'entreprises*

66. Comme indiqué dans les paragraphes 19 et 26(c), des différences temporelles peuvent être générées dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui est une acquisition. Une entreprise, conformément à IAS 22, Regroupements d'entreprises, comptabilise tout actif (dans la mesure où il satisfait aux critères de comptabilisation du paragraphe 24) et passif d'impôt différé en résultant comme des actifs et passifs identifiables à la date de l'acquisition. De ce fait, ces actifs et passifs d'impôt différés affectent le goodwill ou le goodwill négatif). Néanmoins, selon les paragraphes 15(a) et 24(a), une entreprise ne comptabilise pas de passif d'impôt différé généré par le goodwill lui-même (si l'amortissement du goodwill n'est pas déductible fiscalement), et d'actif d'impôt différé généré par un goodwill négatif non imposable traité en tant que produit différé.
67. Suite à un regroupement d'entreprises, un acquéreur peut considérer comme probable qu'il récupérera son propre actif d'impôt différé qui n'était pas comptabilisé avant le regroupement d'entreprises. Par exemple, l'acquéreur peut être en mesure d'utiliser l'avantage que représente ses pertes fiscales non utilisées en imputant sur elles des bénéfices imposables futurs de l'entreprise acquise. Dans de tels cas, l'acquéreur comptabilise un actif d'impôt différé et en tient compte pour déterminer le goodwill ou le goodwill négatif généré par l'acquisition.
68. Lorsqu'un actif d'impôt différé de l'entreprise acquise n'a pas été comptabilisé par l'acquéreur en tant qu'actif identifiable à la date d'un regroupement d'entreprises et est comptabilisé ultérieurement dans les états financiers consolidés de l'acquéreur, le produit d'impôt différé qui en résulte est comptabilisé dans le compte de résultat. De plus, l'acquéreur:
- (a) ajuste la valeur comptable brute du goodwill et les amortissements cumulés correspondants des montants qui auraient été enregistrés si l'actif d'impôt différé avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date du regroupement d'entreprises; et
  - (b) comptabilise la réduction de la valeur nette comptable du goodwill en charge.

Toutefois, l'acquéreur ne doit ni comptabiliser de goodwill négatif, ni augmenter la valeur comptable d'un goodwill négatif.

*Exemple*

Une entreprise a acquis une filiale qui avait des différences temporelles déductibles de 300. À la date d'acquisition le taux de l'impôt était de 30 %. L'actif d'impôt différé résultant de 90 n'a pas été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à l'occasion de la détermination du goodwill de 500 résultant de l'acquisition. Le goodwill est amorti sur 20 ans. Deux années après l'acquisition, l'entreprise a estimé que le bénéfice imposable futur sera probablement suffisant pour permettre à l'entreprise de recouvrer l'avantage représenté par toutes les différences temporelles déductibles.

L'entreprise comptabilise un actif d'impôt différé de 90 (300 à 30 %) et au compte de résultat un produit d'impôt différé de 90. Elle réduit également le coût du goodwill de 90 et l'amortissement cumulé correspondant de 9 (représentant deux années d'amortissement). Le solde de 81 est comptabilisé en charge dans le compte de résultat. Ainsi, le coût du goodwill et l'amortissement cumulé correspondant est réduit aux montants (410 et 41) qui auraient été enregistrés si un actif d'impôt différé de 90 avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date du regroupement d'entreprises.

Si le taux d'impôt est porté à 40 %, l'entreprise comptabilise un actif d'impôt différé de 120 (300 à 40 %), et au compte de résultat un produit d'impôt différé de 120. S'il est porté à 20 %, l'entreprise comptabilise un actif d'impôt différé de 60 (300 à 20 %) et un produit d'impôt différé de 60. Dans les deux cas, l'entreprise réduit également le coût du goodwill de 90 et l'amortissement cumulé correspondant de 9, et comptabilise le solde de 81 en charge dans le compte de résultat.

## PRÉSENTATION

*Actifs et passifs d'impôt*

69. **Les actifs et passifs d'impôt doivent être présentés au bilan séparément des autres actifs et passifs. Les actifs et passifs d'impôt différé doivent être distingués des actifs et passifs d'impôt exigible.**
70. **Lorsqu'une entreprise fait une distinction entre ses actifs et passifs courants et ses actifs et passifs non courants dans ses états financiers, elle ne doit pas classer les actifs (passifs) d'impôt différé en actifs (passifs) courants.**

## Compensation

71. **Une entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt exigible si, et seulement si, l'entreprise:**
- (a) **a un droit juridiquement exécutoire de compenser les montants comptabilisés; et**
  - (b) **a l'intention, soit de régler le montant net, soit de réaliser l'actif et de régler le passif simultanément.**
72. Bien que les actifs et passifs d'impôt exigible soient comptabilisés et évalués séparément, ils sont compensés au bilan sous réserve de respecter des critères similaires à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation. Une entreprise aura normalement un droit juridiquement exécutoire de compenser un actif et un passif d'impôt exigible lorsqu'ils concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et si cette autorité fiscale permet à l'entreprise de faire ou de recevoir un seul paiement net.
73. Dans les états financiers consolidés, un actif d'impôt exigible d'une entreprise d'un groupe est compensé avec le passif d'impôt exigible d'une autre entreprise du groupe si, et seulement si, les entreprises concernées ont un droit juridiquement exécutoire de faire ou de recevoir un seul paiement net et les entreprises ont l'intention de faire ou de recevoir un tel paiement net ou de recouvrer l'actif et de régler le passif simultanément.
74. **Une entreprise doit compenser les actifs et passifs d'impôt différés si, et seulement si:**
- (a) **l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et passifs d'impôt exigible; et**
  - (b) **les actifs et passifs d'impôts différés concernent des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale:**
    - (i) **soit sur la même entité imposable;**
    - (ii) **soit sur des entités imposables différentes qui ont l'intention, soit de régler les passifs et actifs d'impôt exigible sur la base de leur montant net, soit de réaliser les actifs et de régler les passifs simultanément, lors de chaque exercice futur au cours duquel on s'attend à ce que des montants importants d'actifs ou de passifs d'impôt différés soient réglés ou récupérés.**
75. De façon à éviter le besoin d'un échéancier détaillé des dates de renversement de chaque différence temporelle, la présente Norme impose à une entreprise de compenser un actif et un passif d'impôt différé d'une même entité imposable si, et seulement si, ils sont liés à des impôts sur le résultat prélevés par la même autorité fiscale et l'entreprise a un droit juridiquement exécutoire de compenser les actifs et les passifs d'impôt exigible.
76. Dans de rares cas, une entreprise peut avoir un droit juridiquement exécutoire de compenser et l'intention de régler le montant net pour certains exercices et pas pour d'autres. Dans de tels rares cas, un échéancier détaillé peut être imposé pour établir de façon fiable si le passif d'impôt différé d'une entité imposable se traduira par des paiements d'impôt augmentés dans le même exercice que celui au cours duquel un actif d'impôt différé d'une autre entité imposable conduira à des paiements d'impôt diminués chez cette seconde entité imposable.

**IAS 12***Charge d'impôt*

Charge (produit) d'impôt lié(e) au résultat des activités ordinaires

77. **La charge (le produit) d'impôt relatif au résultat des activités ordinaires doit être présenté au compte de résultat.**

Différences de conversion relatives aux actifs et passifs d'impôt différé étranger

78. Bien qu'elle impose de comptabiliser en produits ou en charges certaines différences de change, IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, ne spécifie pas dans quel poste du compte de résultat ces différences doivent être présentées. En conséquence, lorsque des différences de change résultant de la conversion de passifs ou d'actifs d'impôt différé étranger sont comptabilisées dans le compte de résultat, ces différences peuvent être classées en charge (produit) d'impôt différé si cette présentation est considérée comme la plus pertinente pour les utilisateurs des états financiers.

## INFORMATION À FOURNIR

79. **Les principales composantes de la charge (produit) d'impôt doivent être présentées distinctement.**
80. Les composantes de la charge (produit) d'impôt peuvent comprendre:
- (a) la charge (produit) d'impôt exigible;
  - (b) tout ajustement comptabilisé au cours de l'exercice au titre de l'impôt exigible des exercices antérieurs;
  - (c) le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente à la naissance et au renversement des différences temporelles;
  - (d) le montant de la charge (produit) d'impôt différé afférente aux variations des taux d'impôt ou à l'assujettissement à des impôts nouveaux;
  - (e) le montant de l'avantage résultant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt exigible;
  - (f) le montant de l'avantage provenant d'un déficit fiscal, d'un crédit d'impôt ou d'une différence temporelle au titre d'un exercice antérieur et non comptabilisé précédemment, qui est utilisé pour réduire la charge d'impôt différé;
  - (g) la charge d'impôt différé générée par la réduction de valeur d'un actif d'impôt différé ou la reprise d'une réduction de valeur précédente, selon le paragraphe 56; et
  - (h) le montant de la charge (produit) d'impôt afférente aux changements de méthodes comptables et aux erreurs fondamentales inclus dans la détermination du résultat net de l'exercice conformément à l'autre traitement autorisé par IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.
81. **Les éléments suivants doivent également être présentés distinctement:**
- (a) **le total de l'impôt exigible et différé relatif aux éléments débités ou crédités dans les capitaux propres;**
  - (b) **la charge (produit) d'impôt relatif aux éléments extraordinaires comptabilisés au cours de l'exercice;**
  - (c) **une explication de la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable selon l'une des formes suivantes ou les deux:**
    - (i) **un rapprochement chiffré entre la charge (produit) d'impôt et le produit du bénéfice comptable multiplié par le(s) taux d'impôt applicable(s), en indiquant également la base de calcul du(es) taux d'impôt applicable(s); ou**

- (ii) *un rapprochement chiffré entre le taux d'impôt effectif moyen et le taux d'impôt applicable, en indiquant également la base de calcul du taux d'impôt applicable;*
  - (d) *une explication des changements dans le(s) taux d'impôt applicable(s) par rapport à l'exercice précédent;*
  - (e) *le montant (et, si elle existe, la date d'expiration) des différences temporelles déductibles, pertes fiscales et crédits d'impôt non utilisés pour lesquels aucun actif d'impôt différé n'a été comptabilisé au bilan;*
  - (f) *le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales, entreprises associées coentreprises et investissements dans des succursales, pour lesquelles des passifs d'impôt différé n'ont pas été comptabilisés (voir paragraphe 39);*
  - (g) *pour chaque catégorie de différence temporelle et pour chaque catégorie de pertes fiscales et de crédits d'impôt non utilisés:*
    - (i) *le montant des actifs et passifs d'impôts différés comptabilisés au bilan pour chaque exercice présenté;*
    - (ii) *le montant du produit ou de la charge d'impôt différé comptabilisé dans le compte de résultat, s'il n'est pas mis en évidence par les variations des montants comptabilisés au bilan;*
  - (h) *pour les activités abandonnées, la charge d'impôt concernant:*
    - (i) *le gain ou la perte lié à l'abandon; et*
    - (ii) *le résultat des activités ordinaires des activités abandonnées pour l'exercice ainsi que les montants correspondants pour tous les exercices antérieurs présentés.*
  - (i) *le montant des conséquences fiscales des dividendes proposés et déclarés aux actionnaires de l'entreprise avant les états financiers aient été autorisés à être publiés, mais qui ne sont pas comptabilisés en tant que passif dans les états financiers.*
82. *Une entreprise doit indiquer le montant d'un actif d'impôt différé et la nature des éléments probants justifiant sa comptabilisation lorsque:*
- (a) *l'utilisation de l'actif d'impôt différé dépend de bénéfices imposables futurs supérieurs aux bénéfices générés par le renversement des différences temporelles imposables existantes; et*
  - (b) *l'entreprise a subi une perte pendant l'exercice ou l'exercice précédent dans la juridiction fiscale dont relève l'actif d'impôt différé.*
- 82A. *Dans les circonstances décrites dans le paragraphe 52A, une entreprise doit fournir des indications sur la nature des conséquences d'impôt sur le résultat découlant du paiement des dividendes aux actionnaires. De plus, l'entreprise doit fournir des informations sur le montant des conséquences potentielles d'impôt sur le résultat pratiquement déterminables, ainsi que sur l'existence de conséquences potentielles en matière d'impôt sur le revenu qui pas déterminables en pratique.*
83. Une entreprise indique la nature et le montant de chaque élément extraordinaire soit dans le compte de résultat soit dans les notes annexes aux états financiers. Lorsque l'information est fournie dans les notes annexes aux états financiers, le montant total de l'ensemble des éléments extraordinaires est présenté dans le compte de résultat net de la charge (produit) totale d'impôt correspondante. Il serait sans doute utile pour les utilisateurs des états financiers de trouver une information sur la charge (produit) d'impôt correspondant à chaque élément extraordinaire, mais il est parfois difficile de ventiler la charge (produit) d'impôt entre de tels éléments. Dans ce cas, la charge (produit) d'impôt correspondant aux éléments extraordinaires peut être indiquée en global.

## IAS 12

84. Les informations imposées par le paragraphe 81 (c) aident les utilisateurs des états financiers à comprendre dans quelle mesure la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable est inhabituelle et à comprendre les facteurs importants qui pourraient affecter cette relation dans le futur. La relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable peut être affectée par des facteurs tels que les produits exonérés d'impôt, les charges non déductibles du bénéfice imposable (perte fiscale), l'effet des pertes fiscales et celui des taux d'impôt étrangers.
85. Pour expliquer la relation entre la charge (produit) d'impôt et le bénéfice comptable, une entreprise utilise un taux d'impôt applicable qui fournit aux utilisateurs de ses états financiers les informations qui font le plus sens. Bien souvent, le taux qui fait le plus sens est le taux national d'imposition dans le pays où est situé le siège social de l'entreprise, qui résulte de l'addition des taux d'impôt appliqués au niveau national et ceux appliqués au niveau local et qui sont calculés sur des niveaux quasi similaires de bénéfice imposable (perte fiscale). Toutefois, lorsqu'une entreprise intervient dans plusieurs juridictions, un regroupement des différents rapprochements préparés en appliquant le taux national d'imposition pour chaque juridiction peut faire davantage sens. L'exemple suivant montre comment le choix du taux d'impôt applicable agit sur la présentation du rapprochement chiffré.
86. Le taux d'impôt effectif moyen est égal à la charge (produit) d'impôt divisée par le bénéfice comptable.
87. Il serait souvent impossible de calculer le montant des passifs d'impôts différés non comptabilisés générés par des participations dans des filiales, entreprises associées, coentreprises et des investissements dans des succursales (voir paragraphe 39). C'est pourquoi la présente Norme impose à une entreprise d'indiquer le montant total des différences temporelles sous-jacentes mais n'impose pas d'information sur les passifs d'impôt différé. Il n'en demeure pas moins que les entreprises sont encouragées à fournir, lorsque cela est possible, une information sur les montants des passifs d'impôt différés non comptabilisés car cette information peut être jugée utile par les utilisateurs des états financiers.
- 87A. Le paragraphe 82A exige qu'une entreprise fournisse des informations sur la nature des conséquences d'impôts potentielles, qui résulteraient du paiement de dividendes aux actionnaires de l'entreprise. Une entreprise indique les éléments essentiels du système d'imposition des résultats ainsi que les facteurs affectant les conséquences potentielles des dividendes en matière d'impôt.
- 87B. Il serait souvent impossible de calculer le montant total des conséquences d'impôts potentielles résultant du paiement des dividendes aux actionnaires. Cela peut être le cas, par exemple quand une entreprise possède un grand nombre de filiales. Cependant, même en de telles circonstances, certaines parties du montant total peuvent être facilement déterminables. Par exemple, dans le cas d'un groupe consolidé, une mère et quelques unes de ses filiales peuvent avoir payé des impôts à un taux plus élevé sur le résultat non distribué. Dans ce cas, ce montant remboursable est indiqué. Si possible, l'entreprise indique également qu'il y a d'autres conséquences potentielles d'impôts pratiquement non déterminables. Dans les états financiers individuels de la société-mère, s'il y a lieu, les indications relatives aux conséquences potentielles sur l'impôt de la société-mère font référence aux résultats non-distribués de la société-mère.
- 87C. Une entreprise devant fournir les informations demandées selon le paragraphe 82A, peut aussi être amenée à fournir des informations sur les différences temporelles associées aux participations dans les filiales, entreprises associées et coentreprises et aux investissements dans des succursales. Dans de tels cas, l'entreprise détermine l'information à fournir selon le paragraphe 82A. Par exemple, une entreprise peut être amenée à indiquer le montant total des différences temporelles liées à des participations dans des filiales pour lesquelles aucun passif d'impôt différé n'a été comptabilisé (voir paragraphe 81(f)). S'il n'est pas possible de calculer le montant des passifs d'impôt différés non comptabilisés (voir paragraphe 87), il peut y avoir des montants de conséquences potentielles d'impôt relatifs à des dividendes, pratiquement non déterminable pour ces filiales.
88. Une entreprise indique tous passifs et actifs d'impôt éventuels en accord avec IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels des passifs éventuels et actifs éventuels peuvent provenir, par exemple, de litiges en cours avec l'administration fiscale. De même, quand les modifications des taux d'imposition ou de réglementation fiscale sont adoptés ou annoncés après la date de clôture, une entreprise fournit une information sur tout effet significatif de ces changements sur ses actifs et passifs d'impôt exigible et différé (voir IAS 10, Événements postérieurs à la date de clôture).

## Exemple illustrant le paragraphe 85

En 19X2, une entreprise a un bénéfice comptable dans sa propre juridiction (pays A) de 1 500 (19X1: 2 000) et dans le pays B de 1 500 (19X1: 500). Le taux de l'impôt est de 30 % dans le pays A et de 20 % dans le pays B. Dans le pays A, des dépenses de 100 (19X1: 200) ne sont pas fiscalement déductibles.

## Exemple de rapprochement avec le taux national d'imposition:

	19X1	19X2
Bénéfice comptable	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impôt au taux national de 30 %	750	900
Effet fiscal des dépenses fiscalement non déductibles	60	30
Effet de taux d'impôt inférieur dans le pays B	<u>(50)</u>	<u>(150)</u>
Charge d'impôt	<u>760</u>	<u>780</u>

Exemple de rapprochement préparé par regroupement des rapprochements qui ont été effectués en appliquant les taux nationaux d'imposition pour chaque juridiction. Selon cette méthode, l'effet des différences entre le propre taux national d'imposition de l'entreprise présentant les états financiers et les taux nationaux d'imposition dans d'autres juridictions n'apparaît pas comme un élément séparé du rapprochement. Une entreprise peut avoir besoin de commenter l'effet de changements significatifs soit dans les taux d'imposition soit dans le mix des bénéfices réalisés dans différentes juridictions, afin d'expliquer les changements du (des) taux d'imposition applicable(s), comme le demande le paragraphe 81 (d).

Bénéfice comptable	<u>2 500</u>	<u>3 000</u>
Impôt aux taux nationaux d'imposition applicables aux bénéfices réalisés dans le pays concerné	750	750
Effet fiscal des dépenses non déductibles fiscalement	<u>60</u>	<u>30</u>
Charge d'impôts	<u>760</u>	<u>780</u>

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

89. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998, sauf pour les exceptions décrites au paragraphe 91. Si une entreprise applique cette Norme à des états financiers dont les exercices commencent avant le 1<sup>er</sup> janvier 1998, l'entreprise doit indiquer le fait qu'elle a appliqué la présente Norme au lieu de IAS 12, Comptabilisation des impôts sur les bénéfices, approuvée en 1979.**
90. La présente Norme annule et remplace IAS 12, Comptabilisation des impôts sur les bénéfices, approuvée en 1979.
91. **Les paragraphes 52A, 52B, 64A, 81(i), 82A, 87A, 87B, 87C, ainsi que la suppression des paragraphes 3 et 50 entreront en vigueur pour les états financiers<sup>(3)</sup> ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001. Une adoption anticipée est encouragée. Si une adoption anticipée affecte les états financiers, ceci doit être indiqué par l'entreprise.**

<sup>(3)</sup> Le paragraphe 91 fait référence aux «états financiers annuels» en accord avec le langage plus explicite pour adopté en 1998 pour les dates d'entrée en vigueur. Le paragraphe 89 fait référence aux «états financiers».

## IAS 14

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 14  
(RÉVISÉE 1997)****Information sectorielle**

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 14, Présentation d'une information sectorielle qui avait été approuvée par le Conseil en 1994 dans une version reformatée. La présente norme révisée entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1998.

Les paragraphes 116 et 117 d'IAS 36, Dépréciation d'actifs, indiquent certaines obligations d'informations à fournir pour la présentation des pertes de valeur par secteur.

## INTRODUCTION

La présente Norme («IAS 14 (révisée)») annule et remplace IAS 14, Présentation d'une information sectorielle («IAS 14 d'origine»). IAS 14 (révisée) entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1998. Les principaux changements relatifs à la Norme d'origine IAS 14 sont les suivants:

1. IAS 14 d'origine s'appliquait aux entreprises dont les titres sont négociés sur un marché organisé et aux autres entités importantes d'un point de vue économique. IAS 14 (révisée) s'applique aux entreprises dont les titres d'emprunts et de capitaux propres sont négociés sur un marché organisé, y compris aux entreprises dont les titres d'emprunts et de capitaux propres sont en cours d'émission sur un marché public de valeurs mobilières, mais elle ne s'applique pas aux autres entités importantes du seul point de vue économique.
2. IAS 14 d'origine imposait la présentation d'une information par secteur d'activité et par secteur géographique. Elle ne fournissait que des indications générales pour l'identification des secteurs d'activité et des secteurs géographiques. Elle suggérait que les regroupements organisationnels internes pouvaient constituer une base de détermination des secteurs à présenter ou que l'information sectorielle pouvait imposer un reclassement des données. IAS 14 (révisée) impose la présentation d'une information par secteur d'activité et par secteur géographique. Elle fournit des indications plus détaillées que IAS 14 d'origine pour l'identification des secteurs d'activité et des secteurs géographiques. Elle impose à l'entreprise d'étudier la structure de son organisation interne et son système d'information interne pour identifier ces secteurs. Si les secteurs internes ne sont établis ni sur la base de groupes de produits ou de services liés, ni sur une base géographique, IAS 14 (révisée) impose à l'entreprise d'examiner le niveau immédiatement inférieur de segmentation interne pour identifier ses secteurs à présenter.
3. IAS 14 d'origine imposait de présenter les mêmes informations pour les secteurs d'activité et pour les secteurs géographiques. IAS 14 (révisée) établit une base de segmentation de premier niveau et une autre de second niveau et exige beaucoup moins d'informations pour les secteurs de second niveau.
4. IAS 14 d'origine n'indiquait pas si l'information sectorielle devait être établie selon les mêmes méthodes comptables que celles appliquées pour les états financiers consolidés ou individuels. IAS 14 (révisée) impose d'appliquer les mêmes méthodes comptables.
5. IAS 14 d'origine admettait des différences, selon les entreprises, dans la définition du résultat sectoriel. IAS 14 (révisée) fournit des indications plus détaillées que IAS 14 d'origine concernant les éléments spécifiques de produits et de charges à inclure ou à exclure des produits sectoriels et des charges sectorielles. En conséquence, IAS 14 (révisée) propose une évaluation normalisée du résultat sectoriel mais uniquement dans la mesure où des éléments des produits et des charges opérationnels peuvent être directement attribués ou raisonnablement affectés aux secteurs.
6. IAS 14 (révisée) impose une «symétrie» entre la prise en compte des éléments dans le résultat sectoriel et dans les actifs sectoriels. Si par exemple, le résultat sectoriel intègre une charge d'amortissement, l'actif amortissable doit être inclus dans les actifs sectoriels. IAS 14 d'origine ne précisait pas ce point.

## IAS 14

7. IAS 14 d'origine ne précisait pas si des secteurs jugés trop petits pour être présenté séparément pouvaient être regroupés avec d'autres secteurs ou exclus de tous les secteurs à présenter. IAS 14 (révisée) stipule que les petits secteurs faisant l'objet d'une information interne, mais qui ne sont pas tenus de faire l'objet d'une information externe, peuvent être regroupés s'ils présentent en commun un grand nombre de facteurs définissant un secteur d'activité ou un secteur géographique ou qu'ils peuvent être regroupés avec un secteur important similaire pour lequel des informations sont fournies au niveau de l'information interne, sous réserve de remplir certaines conditions.
8. IAS 14 d'origine ne précisait pas si les secteurs géographiques devaient être établis à partir du lieu d'implantation des actifs de l'entreprise (origine des ventes) ou de la localisation des clients (destination des ventes). IAS 14 (révisée) impose, quelle que soit la méthode d'établissement des secteurs géographiques d'une entreprise, de présenter plusieurs éléments d'information selon les deux méthodes si celles-ci sont sensiblement différentes.
9. IAS 14 d'origine imposait la présentation de quatre principaux éléments d'information, tant pour les secteurs d'activité que pour les secteurs géographiques:
  - (a) les ventes ou autres produits opérationnels en distinguant les produits provenant de clients externes à l'entreprise et ceux générés par d'autres secteurs;
  - (b) le résultat sectoriel;
  - (c) les actifs sectoriels utilisés; et
  - (d) la méthode détermination des prix de transfert.

Pour le premier niveau d'information sectorielle d'une entreprise (secteurs d'activité ou secteurs géographiques), IAS 14 (révisée) demande de présenter des informations complémentaires sur:

- (a) les passifs sectoriels;
- (b) le coût des immobilisations corporelles et incorporelles acquises au cours de l'exercice;
- (c) la charge d'amortissement;
- (d) les charges sans contrepartie en trésorerie autres que l'amortissement; et
- (e) la part de l'entreprise dans le résultat net d'une entreprise associée, d'une coentreprise ou d'une autre participation mise en équivalence, si l'essentiel des activités de l'entreprise associée se fait uniquement dans ce secteur, ainsi que le montant de la participation correspondante.

En ce qui concerne l'information de deuxième niveau, IAS 14 (révisée) abandonne la disposition sur le résultat sectoriel de IAS 14 d'origine et la remplace par une information sur les immobilisations corporelles et incorporelles acquises durant l'exercice.

10. IAS 14 d'origine ne précisait pas si l'information sectorielle de l'exercice antérieur présentée à titre de comparaison devait être retraitée pour prendre en compte une modification significative des méthodes comptables sectorielles. IAS 14 (révisée) impose que cette information soit retraitée sauf si cela est impossible en pratique.
11. IAS 14 (révisée) impose, si le total des produits générés par des clients externes pour tous les secteurs à présenter regroupés est inférieur à 75 % du total des produits de l'entreprise, que d'autres secteurs à présenter soient identifiés pour atteindre ce niveau de 75 %.
12. IAS 14 d'origine admettait l'utilisation dans l'information sectorielle d'une méthode de détermination des prix de transferts entre secteurs différente de celle effectivement utilisée pour établir le prix de ces transferts. IAS 14 (révisée) impose d'évaluer les transferts entre secteurs selon la méthode effectivement utilisée par l'entreprise pour calculer le prix de ces transferts.
13. IAS 14 (révisée) impose de fournir des informations sur les produits d'un secteur qui n'est pas estimé devoir être présenté à part, lorsque la majorité de ses produits proviennent de ventes à d'autres secteurs, si les produits de ce secteur représentent 10 % ou plus des produits totaux de l'entreprise. IAS 14 d'origine ne comportait pas de disposition comparable.

**IAS 14**

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-7
Définitions	8-25
Définitions contenues dans d'autres Normes comptables internationales	8
Définitions du secteur d'activité et du secteur géographique	9-15
Définitions des produits, des charges, du résultat, des actifs et des passifs sectoriels	16-25
Identification des secteurs à présenter	26-43
Premier et deuxième niveaux de l'information sectorielle	26-30
Secteurs d'activité et secteurs géographiques	31-33
Secteurs à présenter	34-43
Méthodes comptables sectorielles	44-48
Informations à fournir	49-83
Premier niveau d'information sectorielle	50-67
Informations sectorielles de deuxième niveau	68-72
Exemples de présentation d'informations sectorielles	73
Autres informations à fournir	74-83
Date d'entrée en vigueur	84

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est d'établir les principes de la communication d'une information financière sectorielle — l'information sur les différentes lignes de produits et services que propose une entreprise et sur les différentes zones géographiques dans lesquelles elle opère — pour aider les utilisateurs des états financiers à:

- (a) mieux comprendre la performance passée de l'entreprise;
- (b) mieux évaluer les risques et la rentabilité de l'entreprise; et
- (c) porter des jugements mieux informés sur l'entreprise dans son ensemble.

Un grand nombre d'entreprises vend des lignes de produits et de services ou opère dans des zones géographiques qui présentent des taux de rentabilité, des possibilités de croissance, des perspectives d'avenir et des risques différents. Les informations relatives aux différents types de produits et services que propose une entreprise et aux différentes zones géographiques dans lesquelles elle opère — souvent appelées information sectorielle — sont utiles pour évaluer les risques et la rentabilité d'une entreprise diversifiée ou multinationale mais ne peuvent pas nécessairement être déterminées à partir de données globales. On considère donc généralement que l'information sectorielle est nécessaire pour répondre aux besoins des utilisateurs des états financiers.

## CHAMP D'APPLICATION

1. **La présente Norme doit s'appliquer aux jeux complets d'états financiers publiés conformément aux Normes comptables internationales.**
2. Un jeu complet d'états financiers comprend un bilan, un compte de résultat, un tableau de flux de trésorerie, un tableau de variation des capitaux propres et des notes annexes, comme indiqué dans IAS 1, Présentation des états financiers.
3. **La présente Norme doit s'appliquer aux entreprises dont les titres de capitaux propres ou d'emprunts sont négociés sur un marché organisé ainsi qu'aux entreprises dont les titres de capitaux propres ou d'emprunts sont en cours d'émission sur un marché public de valeurs mobilières.**
4. Si une entreprise, dont les titres ne sont pas négociés sur un marché organisé, établit ses états financiers conformément aux Normes comptables internationales, cette entreprise est encouragée à fournir volontairement une information financière sectorielle.
5. **Si une entreprise dont les titres ne sont pas négociés sur un marché organisé décide de fournir volontairement une information sectorielle dans ses états financiers établis conformément aux Normes comptables internationales, elle doit se conformer à toutes les dispositions de la présente Norme.**
6. **Si un rapport financier unique comprend à la fois les états financiers consolidés d'une entreprise dont les titres sont négociés sur un marché organisé et les états financiers individuels de l'entreprise mère ou d'une ou plusieurs filiales, l'information sectorielle est présentée seulement pour les états financiers consolidés. Si une filiale est elle-même une entreprise dont les titres sont négociés sur un marché organisé, elle présente une information sectorielle dans son propre rapport financier.**
7. **De même, si un rapport financier unique comprend à la fois les états financiers d'une entreprise dont les titres sont négociés sur un marché organisé et les états financiers individuels d'une entreprise associée ou d'une coentreprise mise en équivalence dans laquelle l'entreprise détient une participation financière, l'information sectorielle est présentée seulement pour les états financiers de l'entreprise. Si l'entreprise associée ou la coentreprise mise en équivalence est elle-même une entreprise dont les titres sont négociés sur un marché organisé, elle présente une information sectorielle dans son propre rapport financier.**

## DÉFINITIONS

Définitions contenues dans d'autres Normes comptables internationales

8. **Les termes ci-après sont utilisés dans la présente Norme dans le sens qui leur est attribué dans IAS 7, Tableau des flux de trésorerie, IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables et IAS 18, Produits des activités ordinaires:**

**Les activités opérationnelles sont les principales activités génératrices de produits pour l'entreprise et toutes les activités autres que les activités d'investissement ou de financement.**

**Les méthodes comptables sont les principes, bases, conventions, règles et pratiques spécifiques appliqués par une entreprise pour établir et présenter ses états financiers.**

**Les produits des activités ordinaires sont les entrées brutes d'avantages économiques intervenues au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires de l'entreprise lorsque ces entrées contribuent à des augmentations de capitaux propres autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres.**

Définitions du secteur d'activité et du secteur géographique

9. **Les termes secteur d'activité et secteur géographique sont utilisés dans la présente Norme, dans les sens suivants:**

**Un secteur d'activité est une composante distincte d'une entreprise qui est engagée dans la fourniture d'un produit ou service unique ou d'un groupe de produits ou services liés, et qui est exposée à des risques et à une rentabilité différents des risques et de la rentabilité des autres secteurs d'activité. Les facteurs qui doivent être pris en compte pour déterminer si les produits et services sont liés sont notamment:**

## IAS 14

- (a) *la nature des produits ou services;*
- (b) *la nature des procédés de fabrication;*
- (c) *le type ou la catégorie de clients auxquels sont destinés les produits ou services;*
- (d) *les méthodes utilisées pour distribuer les produits ou fournir les services; et*
- (e) *s'il y a lieu, la nature de l'environnement réglementaire, par exemple, la banque, l'assurance ou les services publics.*

*Un secteur géographique est une composante distincte d'une entreprise engagée dans la fourniture de produits ou de services dans un environnement économique particulier et exposée à des risques et une rentabilité différents des risques et de la rentabilité des autres secteurs d'activité opérant dans d'autres environnements économiques. Les facteurs qui doivent être en compte pour identifier les secteurs géographiques sont notamment:*

- (a) *la similitude du contexte économique et politique;*
- (b) *les relations entre les activités dans les différentes zones géographiques;*
- (c) *la proximité des activités;*
- (d) *les risques spécifiques associés aux activités dans une zone donnée;*
- (e) *les réglementations de contrôle des changes; et*
- (f) *les risques monétaires sous-jacents.*

*Un secteur à présenter est un secteur d'activité ou un secteur géographique identifié selon les définitions ci-dessus et pour lequel la présente Norme impose de fournir une information sectorielle.*

10. Les facteurs énumérés au paragraphe 9 pour l'identification des secteurs d'activité et des secteurs géographiques ne sont pas énumérés dans un ordre particulier.
11. Un secteur d'activité ne comprend pas des produits et des services comportant des risques et une rentabilité sensiblement différents. Si l'on peut observer des écarts par rapport à un ou plusieurs facteurs utilisés dans la définition d'un secteur d'activité, les produits et services pris en compte dans un secteur d'activité devraient être similaires pour la majorité des facteurs.
12. De même, un secteur géographique ne comprend pas des activités effectuées dans des environnements géographiques dont les risques et la rentabilité sont sensiblement différents. Un secteur géographique peut être un pays, un groupe de deux pays ou plus, ou une région à l'intérieur d'un pays.
13. Les sources de risques prédominantes déterminent les modes d'organisation et de gestion de la plupart des entreprises. En conséquence, le paragraphe 27 de la présente Norme indique que la structure d'organisation d'une entreprise et son système d'information financière interne constituent la base d'identification de ses secteurs. Les risques et la rentabilité d'une entreprise sont influencés à la fois par l'implantation géographique de ses activités (i.e. l'endroit où sont basées ses unités de production ou ses activités de prestation de services) et par la localisation de ses marchés (i.e. les endroits dans lesquels elle vend ses produits ou délivre ses prestations). La définition permet d'établir les secteurs géographiques sur la base:
  - (a) de l'implantation des installations de production ou de services d'une entreprise et de ses autres actifs;  
ou
  - (b) de la localisation de ses marchés et de ses clients.
14. La structure d'organisation d'une entreprise et son système d'information interne indiquent normalement si la source principale de risques géographiques résulte de l'implantation de ses actifs (origine de ses ventes) ou de la localisation de ses clients (destination de ses ventes). C'est pourquoi, une entreprise doit se rapporter à sa structure pour déterminer si ses secteurs géographiques doivent être établis sur la base de l'implantation de ses actifs ou de la localisation de ses clients.

15. Pour déterminer la composition d'un secteur d'activité ou d'un secteur géographique, il faut exercer un certain jugement. À cette fin, la direction de l'entreprise prend en compte l'objectif de présentation d'une information financière sectorielle énoncé dans la présente Norme et les caractéristiques qualitatives des états financiers identifiées dans le Cadre de l'IASB pour la préparation et la présentation des états financiers. Ces caractéristiques qualitatives sont notamment la pertinence, la fiabilité et la comparabilité dans le temps de l'information financière publiée sur les différents groupes de produits et services d'une entreprise et sur ses activités dans des zones géographiques particulières, ainsi que l'utilité de ces informations pour évaluer les risques et la rentabilité de l'entreprise dans son ensemble.

*Définitions des secteurs à présenter et des produits, des charges, du résultat, des actifs et des passifs sectoriels*

16. **Les termes complémentaires suivants sont utilisés dans la présente Norme, dans les sens indiqués ci-dessous:**

*Les produits sectoriels sont les produits comptabilisés dans le compte de résultat d'une entreprise directement attribuables à un secteur et la partie pertinente des produits d'une entreprise pouvant être raisonnablement affectée à ce secteur, qu'ils proviennent de ventes à des clients externes ou de transactions avec d'autres secteurs de la même entreprise. Les produits sectoriels n'incluent pas:*

- (a) *les éléments extraordinaires;*
- (b) *les intérêts ou dividendes reçus, notamment les intérêts reçus sur des avances ou des prêts à d'autres secteurs à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière; ou*
- (c) *les profits sur cessions de participations ou liés à l'extinction d'une dette, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière.*

*Les produits sectoriels comprennent la quote-part de l'entreprise dans le résultat des entreprises associées, coentreprises ou autres participations mises en équivalence uniquement si ces éléments sont inclus dans le produit consolidé ou total de l'entreprise.*

*Les produits sectoriels incluent la quote-part du coentrepreneur dans les produits d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises.*

*Les charges sectorielles sont les charges résultant des activités opérationnelles d'un secteur qui sont directement attribuables à ce secteur et la partie pertinente de charges pouvant être raisonnablement affectée au secteur, notamment les charges liées aux ventes aux clients externes et les charges liées aux transactions avec d'autres secteurs de la même entreprise. Les charges sectorielles n'incluent pas:*

- (a) *les éléments extraordinaires;*
- (b) *les intérêts, notamment les intérêts à payer sur les avances ou prêts consentis par d'autres secteurs, à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière;*
- (c) *les pertes sur cessions de participations ou liées à l'extinction d'une dette à moins que l'activité du secteur ne soit essentiellement de nature financière;*
- (d) *la part d'une entreprise dans les pertes de ses entreprises associées, coentreprises ou autres participations mises en équivalence;*
- (e) *la charge d'impôt sur le résultat; ou*
- (f) *les frais administratifs, frais de siège et autres charges intervenant au niveau de l'entreprise et concernant l'ensemble de l'entreprise. Il arrive toutefois que certains coûts soient encourus au niveau de l'entreprise pour le compte d'un secteur. Ces coûts sont considérés comme des charges sectorielles s'ils sont liés aux activités opérationnelles du secteur et peuvent être directement attribués à ce secteur ou lui être raisonnablement affectés.*

*Les charges sectorielles incluent la quote-part du coentrepreneur dans les charges d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IAS 31.*

## IAS 14

*Pour un secteur dont l'activité est de nature essentiellement financière, les produits financiers et les charges financières ne peuvent être présentés pour leur montant net dans le cadre de l'information sectorielle que si ces éléments figurent pour leur montant net dans les états financiers consolidés ou individuels de l'entreprise.*

*Le résultat sectoriel est égal aux produits sectoriels après déduction des charges sectorielles. Il est établi avant ajustements pour prise en compte des intérêts minoritaires.*

*Les actifs sectoriels sont les actifs opérationnels qui sont utilisés par un secteur dans le cadre de ses activités opérationnelles et qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent lui être raisonnablement affectés.*

*Si le résultat sectoriel inclut les intérêts ou dividendes reçus, les actifs sectoriels doivent inclure les créances correspondantes, les prêts, les participations ou autres actifs productifs de produits liés.*

*Les actifs sectoriels n'incluent pas les actifs d'impôt sur le résultat.*

*Les actifs sectoriels incluent les participations mises en équivalence si le résultat de ces participations est compris dans les produits sectoriels. Les actifs sectoriels incluent la quote-part revenant à un coentrepreneur dans les actifs opérationnels d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle selon IAS 31.*

*Les actifs sectoriels sont déterminés après déduction des corrections de valeur qui sont présentées directement en déduction de ces actifs dans le bilan de l'entreprise.*

*Les passifs sectoriels sont les passifs opérationnels résultant des activités opérationnelles d'un secteur, qui sont directement attribuables à ce secteur ou qui peuvent lui être raisonnablement affectés.*

*Si le résultat sectoriel inclut la charge d'intérêts, les passifs sectoriels doivent inclure les passifs liés portant intérêt.*

*Les passifs sectoriels incluent la part revenant à un coentrepreneur dans les passifs opérationnels d'une coentreprise, comptabilisée selon la méthode de l'intégration proportionnelle conformément à IAS 31.*

*Les passifs sectoriels n'incluent pas les passifs d'impôt sur le résultat.*

*Les méthodes comptables sectorielles sont les méthodes comptables appliquées par un groupe ou une entreprise pour établir et présenter ses états financiers ainsi que les méthodes comptables ayant trait spécifiquement à la présentation de l'information sectorielle.*

17. Les définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels et passifs sectoriels incluent les montants directement attribuables à un secteur et les montants qui peuvent raisonnablement être affectés à ce secteur. Pour identifier les éléments pouvant être directement attribués ou raisonnablement affectés aux secteurs, une entreprise commence par examiner son système d'information financière interne. Autrement dit, on présume que les montants identifiés en liaison avec des secteurs dans le cadre de l'information financière interne sont directement attribuables ou raisonnablement affectables aux secteurs pour mesurer les produits sectoriels, les charges sectorielles, les actifs sectoriels et les passifs sectoriels des secteurs à présenter.
18. Dans certains cas, toutefois, on a pu dans le cadre de l'information financière interne affecter à des secteurs un produit, une charge, un actif ou un passif selon un critère bien compris par la direction de l'entreprise mais qui pourrait être jugé subjectif, arbitraire, voire difficile à comprendre pour l'utilisateur externe des états financiers. Selon les définitions des produits sectoriels, charges sectorielles, actifs sectoriels et passifs sectoriels, données par la présente Norme, une telle affectation ne serait pas raisonnable. Inversement, une entreprise peut choisir de ne pas affecter tel élément de produit, de charge, d'actif ou de passif dans le cadre de l'information financière interne, même si elle peut raisonnablement le faire. Un tel élément est affecté conformément aux définitions des produits, charges, actifs, et passifs sectoriels de la présente Norme.

19. Les actifs sectoriels incluent par exemple les actifs courants qui sont utilisés dans les activités opérationnelles du secteur, les immobilisations corporelles, les actifs faisant l'objet de contrats de location-financement (IAS 17, Contrats de location) et les immobilisations incorporelles. Si les charges sectorielles incluent un élément d'amortissement, l'actif correspondant doit être également inclus dans les actifs sectoriels. Les actifs sectoriels n'incluent pas les actifs utilisés par toute l'entreprise ou par le siège. Les actifs sectoriels incluent les actifs opérationnels utilisés en commun par deux secteurs ou plus, s'il existe une base de répartition raisonnable. Les actifs sectoriels incluent le goodwill directement attribuable à un secteur ou qui peut lui être raisonnablement affecté et les charges sectorielles incluent l'amortissement correspondant.
20. Les passifs sectoriels incluent par exemple les fournisseurs et autres passifs opérationnels, les charges à payer, les avances reçues des clients, les provisions pour garantie des produits vendus et pour autres litiges liés aux biens et services. Les passifs sectoriels n'incluent pas les emprunts, les dettes liées à des actifs faisant l'objet de contrats de location-financement (IAS 17) et autres dettes affectées au financement plutôt qu'au fonctionnement. Si la charge d'intérêt est prise en compte dans le résultat sectoriel, le passif correspondant portant intérêt est pris en compte dans les passifs sectoriels. Les passifs des secteurs qui n'ont pas essentiellement un caractère financier n'incluent pas les emprunts et autres passifs financiers car le résultat sectoriel est un résultat opérationnel et non un résultat net après coût de financement. En outre, comme les emprunts sont souvent gérés au niveau du siège pour le groupe, il est souvent impossible de les attribuer directement ou de les affecter de façon raisonnable à un secteur.
21. L'évaluation des actifs et des passifs sectoriels tient compte des ajustements effectués sur les valeurs nettes comptables des actifs et passifs sectoriels identifiables d'une entreprise acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises comptabilisé comme une acquisition même si ces ajustements sont comptabilisés uniquement dans les états financiers consolidés et s'ils ne sont enregistrés ni dans les états financiers de l'entreprise mère, ni dans ceux de la filiale. De même, si des immobilisations corporelles ont été réévaluées après leur acquisition, conformément à l'autre traitement autorisé par IAS 16, les actifs sectoriels prennent en compte ces réévaluations.
22. On peut trouver des règles d'affectation des coûts dans d'autres Normes Comptables Internationales. Ainsi, les paragraphes 8 à 16 de IAS 2, Stocks, apportent des commentaires pour l'attribution et l'affectation des coûts aux stocks et en-cours et les paragraphes 16 à 21 de IAS 11, Contrats de construction, apportent des commentaires pour l'attribution et l'affectation des coûts aux différents contrats. Ces commentaires peuvent être utiles pour l'attribution ou l'affectation des coûts aux différents secteurs.
23. IAS 7, Tableaux des flux de trésorerie, apporte des commentaires sur la nécessité ou non d'inclure les découverts bancaires dans la trésorerie ou de les présenter dans les emprunts.
24. Les produits, les charges, les actifs et les passifs sectoriels sont déterminés avant élimination des soldes et des transactions intra-groupe, sauf si ces soldes et ces transactions intra-groupe se situent à l'intérieur d'un même secteur.
25. Si les méthodes comptables utilisées pour établir et présenter les états financiers de l'entreprise dans son ensemble sont également les méthodes comptables sectorielles fondamentales, celles-ci comprennent en outre des méthodes ayant trait spécifiquement à l'information sectorielle telles que l'identification des secteurs, le mode de détermination des prix des transferts intersectoriels et les critères d'affectation des produits et des charges entre les différents secteurs.

#### IDENTIFICATION DES SECTEURS À PRÉSENTER

##### *Premier et second niveaux de l'information sectorielle*

26. ***La source et la nature principale des risques et la rentabilité d'une entreprise doivent déterminer si son premier niveau d'information sectorielle est le secteur d'activité ou le secteur géographique. Si les risques et taux de rentabilité de l'entreprise sont affectés principalement par les différences entre les produits et services qu'elle offre, son premier niveau d'information sectorielle doit être par secteur d'activité, les informations de deuxième niveau étant présentées par secteur géographique. De même, si les risques et taux de rentabilité de l'entreprise sont affectés principalement par le fait qu'elle exerce dans différents pays ou autres zones géographiques, son premier niveau d'information sectorielle doit être par secteur géographique, les informations de deuxième niveau étant présentées pour des groupes de produits et de services liés.***

## IAS 14

27. *La structure d'organisation interne et de gestion d'une entreprise, et son système d'information financière interne au Conseil d'administration et au Président directeur général doivent normalement constituer la base d'identification de la source et de la nature prédominante des risques et des différents taux de rentabilité auxquels l'entreprise est confrontée et par conséquent la base de détermination des premier et second niveaux selon laquelle elle doit présenter son information sectorielle, sauf dans les cas prévus aux points (a) et (b) ci-après:*
- (a) *si les risques et les taux de rentabilité d'une entreprise sont fortement affectés à la fois par les différences entre les produits et services qu'elle offre et par les différences entre les zones géographiques dans lesquelles elle exerce, comme en témoigne une approche matricielle de la gestion de l'entreprise et de son information interne au Conseil d'administration et au Président directeur général l'entreprise doit utiliser le secteur d'activité comme premier niveau d'information sectorielle et le secteur géographique comme deuxième niveau d'information sectorielle; et*
- (b) *si la structure d'organisation interne et de gestion d'une entreprise, et son système d'information financière interne au Conseil d'administration et au Président directeur général ne reposent ni sur une analyse par produits ou services ou par groupes de produits/services liés ni sur la géographie, les administrateurs et la direction de l'entreprise doivent déterminer si les risques et la rentabilité de l'entreprise sont liés davantage aux produits et services qu'elle offre ou aux zones géographiques dans lesquelles elle exerce et, par conséquent, ils doivent choisir soit le secteur d'activité soit le secteur géographique comme premier niveau d'information sectorielle, l'autre secteur devenant le deuxième niveau d'information sectorielle.*
28. Pour la plupart des entreprises, la source principale de risques et de rentabilité détermine le mode d'organisation et de gestion de l'entreprise. La structure d'organisation et de gestion d'une entreprise et son système d'information financière interne fournissent normalement le meilleur indicateur de la source dominante des risques et de la rentabilité de l'entreprise pour l'information sectorielle. Par conséquent, sauf dans de rares cas, une entreprise fournira une information sectorielle dans ses états financiers sur la même base que dans son information interne à la direction générale. Sa source principale de risques et de rentabilité devient son premier niveau d'information sectorielle. Sa source secondaire de risques et de rentabilité devient son deuxième niveau d'information sectorielle.
29. Une «présentation matricielle» — dans laquelle l'entreprise présente à la fois les deux niveaux d'information sectorielle: le secteur d'activité et le secteur géographique — avec une information sectorielle pour chaque niveau — fournit souvent des informations utiles si les risques et les taux de rentabilité de l'entreprise sont fortement affectés tant par des différences au niveau des produits et services qu'elle offre que par des différences au niveau des zones géographiques dans lesquelles elle opère. La présente Norme n'impose pas une «présentation matricielle» mais elle ne l'interdit pas.
30. Dans certains cas, la structure d'organisation et d'information interne de l'entreprise a pu être développée selon des facteurs qui ne sont liés ni aux différences des types de produits et services qu'elle offre ni aux différences des zones géographiques dans lesquelles elle opère. L'information interne peut, par exemple, être organisée uniquement par entité juridique; il en résulte des secteurs internes composés de groupes de produits et services non liés entre eux. Dans ces cas exceptionnels, les données sectorielles présentées en interne ne répondent pas à l'objectif de la présente Norme. En conséquence, le paragraphe 27(b) impose aux administrateurs et à la direction de l'entreprise de déterminer si les risques et la rentabilité de l'entreprise sont davantage influencés par la structure produits/services ou par les zones géographiques dans lesquelles elle opère et de choisir le secteur d'activité ou le secteur géographique comme premier niveau d'information sectorielle. L'objectif est de parvenir à un degré raisonnable de comparabilité avec d'autres entreprises, de rendre l'information plus compréhensible et de répondre aux besoins exprimés par les investisseurs, créanciers et autres utilisateurs désireux d'avoir des informations sur les risques et la rentabilité liées aux produits/services et aux zones géographiques.

*Secteurs d'activité et secteurs géographiques*

31. *Sauf dans les cas prévus au paragraphe 32, les secteurs d'activité et les secteurs géographiques de l'entreprise pour l'information financière externe doivent être les unités d'organisation pour lesquelles des informations sont fournies au Conseil d'administration et au président directeur général de l'entreprise à des fins d'évaluation de la performance passée des unités et de prise de décision sur les affectations futures de ressources.*

32. *Si la structure d'organisation interne et de gestion d'une entreprise et son système d'information financière interne au Conseil d'administration et au président directeur général ne reposent ni sur les produits ou services pris individuellement, ni sur des groupes de produits/services liés, ni sur la géographie, le paragraphe 27(b) impose aux administrateurs et à la direction de l'entreprise de choisir comme premier niveau d'information sectorielle le secteur soit d'activité soit géographique qui, de son point de vue, reflète la source principale des risques et de la rentabilité de l'entreprise et de prendre l'autre comme second niveau d'information sectorielle. Dans ce cas, les administrateurs et la direction de l'entreprise doivent identifier les secteurs d'activité et les secteurs géographiques de l'entreprise pour l'information financière externe selon les facteurs énoncés dans les définitions du paragraphe 9 de la présente Norme plutôt qu'en fonction du système d'information financière interne au Conseil d'administration et au Président directeur général, en accord avec ce qui suit:*
- (a) *si l'un, voire plusieurs des secteurs faisant l'objet d'une information interne aux administrateurs et à la direction générale est un secteur d'activité ou un secteur géographique selon les facteurs définis au paragraphe 9, mais si d'autres ne le sont pas, le sous-paragraph (b) ci-après ne doit s'appliquer qu'aux secteurs internes ne répondant pas aux définitions du paragraphe 9 (c'est à dire, un secteur faisant l'objet d'une information interne et répondant à la définition ne doit pas donner lieu à une segmentation complémentaire);*
  - (b) *pour les secteurs faisant l'objet d'une information interne aux administrateurs et à la direction générale ne répondant pas aux définitions du paragraphe 9, la direction générale de l'entreprise doit utiliser le niveau immédiatement inférieur de segmentation interne qui présente l'information selon des lignes de produits et de services ou des zones géographiques appropriés selon les définitions du paragraphe 9; et*
  - (c) *si un tel secteur de niveau inférieur dans l'information interne est conforme à la définition du secteur d'activité ou du secteur géographique en fonction des facteurs définis au paragraphe 9, les critères établis aux paragraphes 34 et 35 pour l'identification des secteurs à présenter doivent s'appliquer à ce secteur.*
33. Selon la présente Norme, la plupart des entreprises identifieront leurs secteurs d'activité et leurs secteurs géographiques comme étant les unités organisationnelles pour lesquelles des informations sont présentées au Conseil d'administration (en particulier aux administrateurs ayant uniquement des fonctions de surveillance sans fonctions de direction, s'il y a lieu) et au Président directeur général (qui est le principal décideur opérationnel et peut dans certains cas constituer un groupe de personnes) pour évaluer la performance passée de chaque unité et prendre des décisions sur les affectations futures de ressources. Et même si l'entreprise doit appliquer le paragraphe 32 parce que ses secteurs internes ne correspondent pas à des lignes de produits/services ou à des zones géographiques, elle utilisera le niveau de segmentation interne immédiatement inférieur pour la présentation d'une information par lignes de produits et de services ou par zone géographique plutôt que de construire des secteurs aux seules fins d'information externe. Cette approche, qui consiste à examiner la structure d'organisation et de gestion de l'entreprise et son système d'information financière interne pour identifier les secteurs d'activité et les secteurs géographiques de l'entreprise à des fins d'information externe est parfois appelée «approche de gestion», et les composantes organisationnelles pour lesquelles des informations sont fournies en interne sont parfois appelées «secteurs opérationnels».

Secteurs à présenter

34. *Deux secteurs d'activité ou géographiques d'une entreprise, voire davantage, faisant l'objet d'une information interne et similaires pour l'essentiel peuvent être regroupés en un secteur d'activité ou un secteur géographique unique. Deux secteurs d'activité ou géographiques, voire davantage, sont similaires pour l'essentiel, seulement si:*
- (a) *ils présentent une performance financière à long terme similaire; et si*
  - (b) *ils sont similaires pour tous les facteurs de la définition d'un secteur selon le paragraphe 9.*
35. *Un secteur d'activité ou un secteur géographique doit être présenté si la majorité de ses produits provient de ventes à des clients externes et:*
- (a) *si ses produits provenant de ventes à des clients externes et de transactions avec d'autres secteurs représentent 10 % au moins du total des produits, externes et internes, de tous les secteurs;*

## IAS 14

- (b) *si son résultat (bénéfice ou perte) sectoriel représente 10 % au moins du résultat cumulé de tous les secteurs bénéficiaires ou du résultat cumulé de tous les secteurs déficitaires, quel que soit le plus important en valeur absolue; ou*
- (c) *si ses actifs représentent 10 % au moins du total des actifs de tous les secteurs.*
36. **Si un secteur faisant l'objet d'une information interne est en dessous de tous les seuils de signification indiqués au paragraphe 35:**
- (a) *il peut être désigné comme étant un secteur à présenter malgré sa taille;*
- (b) *s'il n'est pas désigné comme étant un secteur à présenter malgré sa taille, il peut être regroupé, pour constituer un secteur faisant l'objet d'une information séparée, avec un ou plusieurs autres secteurs similaires faisant l'objet d'une information interne et se situant en dessous des seuils de signification du paragraphe 35 (deux secteurs d'activité ou deux secteurs géographiques, voire davantage sont similaires s'ils ont en commun une majorité de facteurs selon la définition appropriée du paragraphe 9); et*
- (c) *si ce secteur ne fait pas l'objet d'une information financière séparée ou s'il n'est pas regroupé, il doit être pris en compte comme un élément de rapprochement non affecté.*
37. **Si les produits externes totaux attribuables aux secteurs à présenter représentent moins de 75 % des produits totaux consolidés ou de l'entreprise, il faut identifier de nouveaux secteurs à présenter, même s'ils ne respectent pas les seuils de 10 % énoncés au paragraphe 35, pour atteindre 75 % au moins des produits totaux consolidés ou de l'entreprise au niveau des secteurs à présenter.**
38. Les seuils de 10 % utilisés par la présente Norme ne sont pas destinés à servir de critère pour la détermination de l'importance relative dans des domaines de l'information financière autres que l'identification des secteurs d'activité et des secteurs géographiques à présenter.
39. En limitant les secteurs à présenter à ceux qui génèrent l'essentiel de leurs produits par des ventes à des clients externes, cette Norme n'impose pas d'identifier les différentes étapes d'activités intégrées verticalement comme des secteurs d'activité distincts. Toutefois, dans certains secteurs industriels, il est courant de présenter certaines activités intégrées verticalement comme des secteurs d'activité distincts, même si elles ne génèrent pas des produits externes significatifs. C'est ainsi que de nombreuses compagnies pétrolières internationales présentent leurs activités amont (exploration et production) et leurs activités aval (raffinage et distribution) comme des secteurs d'activité distincts même si l'essentiel, voire la totalité du produit amont (pétrole brut) est transféré en interne à l'activité de raffinage de l'entreprise.
40. La présente Norme encourage mais n'impose pas la présentation volontaire d'activités intégrées verticalement en tant que secteurs distincts avec une description appropriée, incluant une information sur les modes de détermination des prix des transferts entre secteurs, comme exigé par le paragraphe 75.
41. **Si le système d'information interne d'une entreprise considère les activités intégrées verticalement comme des secteurs distincts et si l'entreprise ne choisit pas de les présenter comme des secteurs d'activité dans son information externe, le secteur vendeur doit être regroupé avec le (ou les) secteur(s) acheteur(s) dans l'identification des secteurs d'activité faisant l'objet d'une information financière externe sauf s'il y a pas de base raisonnable pour le faire, auquel cas le secteur vendeur sera pris en compte comme un élément de rapprochement non affecté.**
42. **Un secteur identifié comme un secteur à présenter durant l'exercice précédent parce qu'il satisfaisait aux seuils de 10 % applicables peut être un secteur à présenter pour l'exercice en cours, bien que ses produits, son résultat et ses actifs n'excèdent plus les seuils de 10 %, si la direction de l'entreprise considère que le secteur conserve son caractère significatif.**
43. **Quand un secteur est identifié comme secteur à présenter durant l'exercice en cours parce qu'il satisfait aux seuils de 10 % applicables, l'information sectorielle de l'exercice antérieur présentée à titre de comparaison, doit être retraitée (sauf si cela n'est pas possible) pour refléter le nouveau secteur à présenter comme un secteur distinct, même si celui-ci ne satisfaisait pas aux seuils de 10 % pour l'exercice antérieur.**

## MÉTHODES COMPTABLES SECTORIELLES

44. ***L'information sectorielle doit être préparée conformément aux méthodes comptables appliquées pour établir et présenter les états financiers consolidés ou individuels.***
45. Il est présumé que les méthodes comptables choisies par les administrateurs et la direction d'une entreprise pour l'établissement des états financiers consolidés ou individuels, sont celles qu'ils jugent les plus appropriées pour l'information externe. Dans la mesure où l'objectif de l'information sectorielle est d'aider les utilisateurs des états financiers à mieux comprendre l'entreprise dans sa globalité et à porter sur elle des jugements mieux informés, la présente Norme impose d'utiliser, pour l'établissement de l'information sectorielle, les méthodes comptables choisies par les administrateurs et par la direction. Cela ne signifie pas toutefois que les méthodes comptables consolidées ou individuelles sont appliquées aux secteurs à présenter comme s'il s'agissait d'entités publiant des états financiers distincts et autonomes. Un calcul détaillé effectué par application d'une méthode comptable particulière au niveau de l'entreprise peut être affecté aux secteurs s'il existe une clé raisonnable pour le faire. Les retraites, par exemple, sont souvent calculées pour l'ensemble de l'entreprise mais les chiffres globaux peuvent être affectés aux différents secteurs sur la base des salaires et des données démographiques des différents secteurs.
46. La présente Norme n'interdit pas la communication d'informations sectorielles supplémentaires élaborées selon une méthode différente des méthodes comptables appliquées pour les états financiers consolidés ou individuels sous réserve que (a) l'information fasse l'objet d'une information interne au Conseil d'administration et au Président directeur général pour la prise de décisions relatives à l'affectation de ressources au secteur et pour l'évaluation de ses performances et que (b) la méthode d'évaluation utilisée pour cette information complémentaire soit clairement décrite.
47. ***Les actifs qui sont utilisés conjointement par deux secteurs ou plus doivent être affectés aux secteurs si, et seulement si, les produits et charges correspondants sont également affectés à ces secteurs.***
48. Le mode d'affectation aux secteurs des éléments d'actif, de passif, de produits et de charges dépend de facteurs tels que la nature de ces éléments, les activités du secteur et son autonomie relative. Il n'est ni possible ni approprié de donner une base d'affectation unique qui devrait être appliquée par toutes les entreprises. Il n'est pas non plus approprié d'imposer l'affectation d'actifs, de passifs, de produits et de charges de l'entreprise qui sont liés à deux secteurs ou plus si la base unique de ces affectations est arbitraire ou difficilement compréhensible. Dans le même temps, les définitions des produits sectoriels, des charges sectorielles, des actifs et des passifs sectoriels étant interdépendantes, les affectations résultantes doivent être cohérentes. Par conséquent, les actifs utilisés de manière conjointe sont affectés aux secteurs si, et seulement si, les produits et charges correspondants sont également affectés à ces secteurs. À titre d'exemple, un actif n'est inclus dans les actifs sectoriels que si, et seulement si, l'amortissement correspondant est déduit du résultat sectoriel.

## INFORMATIONS À FOURNIR

49. Les paragraphes 50 à 67 précisent les informations à fournir pour les secteurs à présenter pour le premier niveau d'information sectorielle d'une entreprise. Les paragraphes 68 à 72 précisent les informations à fournir pour le deuxième niveau d'information sectorielle d'une entreprise. Les entreprises sont encouragées à présenter toutes les informations sectorielles dites de premier niveau énumérées aux paragraphes 50 à 67 bien que les paragraphes 68 à 72 imposent la présentation d'une quantité bien moindre d'informations pour l'information sectorielle de deuxième niveau. Les paragraphes 74 à 83 abordent plusieurs autres informations sectorielles à fournir. L'annexe B de cette Norme illustre l'application des dispositions de la norme relatives aux informations à fournir.

*Premier niveau d'information sectorielle*

50. ***Les dispositions des paragraphes 51 à 67 relatives aux informations à fournir doivent être appliquées pour chaque secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle d'une entreprise.***

## IAS 14

51. **Une entreprise doit indiquer ses produits sectoriels pour chaque secteur à présenter. Les produits sectoriels provenant de ventes à des clients externes et ceux provenant de transactions avec d'autres secteurs doivent être présentés séparément.**
52. **Une entreprise doit indiquer le résultat sectoriel de chaque secteur à présenter.**
53. Si une entreprise peut calculer un résultat net sectoriel ou quelque autre mesure de la rentabilité du secteur sans affectation arbitraire, la présentation de ce(s) montant(s) est encouragée en plus de celle du résultat sectoriel dans la mesure où l'information est clairement présentée. Si cette information est élaborée selon une méthode différente des méthodes comptables appliquées pour les états financiers consolidés ou individuels, l'entreprise devra dans ses états financiers décrire clairement la méthode d'évaluation utilisée.
54. Une mesure de la performance d'un secteur est par exemple la marge brute sur ventes située avant le résultat sectoriel dans le compte de résultat. Des exemples de mesures de performance d'un secteur situées après le résultat sectoriel dans le compte de résultat sont le résultat (avant ou après impôts sur le résultat) des activités ordinaires et le résultat net.
55. **Une entreprise doit indiquer la valeur comptable totale des actifs sectoriels pour chaque secteur à présenter.**
56. **Une entreprise doit indiquer les passifs sectoriels pour chaque secteur à présenter.**
57. **Une entreprise doit indiquer, pour chaque secteur à présenter, le total des coûts encourus au cours de l'exercice pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle compte utiliser durant plusieurs exercices. Si ces coûts sont parfois appelés accroissements d'immobilisations ou dépense d'investissement, l'évaluation requise par ce principe doit suivre la méthode de la comptabilité d'engagement et non pas sur les seuls mouvements de trésorerie.**
58. **Une entreprise doit indiquer le montant total de charges prises en compte dans le résultat sectoriel au titre de l'amortissement des actifs sectoriels pour l'exercice et pour chaque secteur à présenter.**
59. **Une entreprise est encouragée, mais non tenue d'indiquer la nature et le montant des éléments de produits et de charges sectoriels dont l'importance, le montant, la nature ou l'incidence sont tels qu'ils permettent d'expliquer de façon pertinente la performance de chaque secteur à présenter pour l'exercice.**
60. IAS 8 impose «lorsque des éléments de produits ou de charges pris en compte dans le profit ou la perte dégagé(e) par les activités ordinaires sont d'un montant, d'une nature ou d'une incidence tels que leur indication permet d'expliquer de façon pertinente les performances de l'entreprise au cours de l'exercice, la nature et le montant de ces éléments doivent être indiqués séparément». IAS 8 cite un certain nombre d'exemples, notamment les corrections de valeur des stocks et des immobilisations corporelles, les provisions pour restructuration, les cessions d'immobilisations corporelles et de participations à long terme, les abandons d'activités, les règlements de litiges et les reprises de provisions. Le paragraphe 59 n'a pas pour but de reclasser d'ordinaire en extraordinaire (au sens de IAS 8) des éléments de produits ou de charges ou de modifier leur évaluation. Les informations à fournir encouragées par ce paragraphe modifient toutefois le niveau d'importance de ces éléments qui doit s'apprécier non pas au niveau de l'entreprise mais au niveau du secteur.
61. **Une entreprise doit indiquer, pour chaque secteur à présenter, le montant total des charges importantes sans contrepartie en trésorerie, prises en compte dans les charges sectorielles et par conséquent déduites du résultat sectoriel, autres que l'amortissement pour lesquels le paragraphe 58 impose de fournir une information séparée.**
62. IAS 7 impose aux entreprises de présenter un tableau des flux de trésorerie dans lequel les flux de trésorerie provenant des activités opérationnelles, d'investissement et de financement sont présentés séparément. IAS 7 fait observer que la présentation d'information sur les flux pour chaque secteur d'activité et chaque secteur géographique à présenter est importante pour comprendre la situation financière globale de l'entreprise, sa liquidité et ses flux de trésorerie. IAS 7 encourage la présentation d'une telle information. La présente Norme encourage aussi la présentation de la même information sectorielle sur les flux de trésorerie. Elle encourage en outre à fournir une information sur les produits importants sans contrepartie en trésorerie qui ont été pris en compte dans les produits sectoriels et par conséquent pris en compte dans l'évaluation du résultat sectoriel.

63. *Une entreprise qui fournit une information sur les flux de trésorerie sectoriels, comme l'y encourage IAS 7, n'a pas besoin de fournir également une information sur sa charge d'amortissement comme demandé par le paragraphe 58 ou sur les charges sans contrepartie en trésorerie comme demandé au paragraphe 61.*
64. *Une entreprise doit indiquer, pour chaque secteur à présenter, la quote-part globale de l'entreprise dans le résultat net des entreprises associées, des coentreprises ou autres participations mises en équivalence si l'essentiel des activités de ces entreprises associées se situe dans ce seul secteur.*
65. Bien qu'un montant unique global soit présenté conformément au paragraphe précédent, chaque entreprise associée, coentreprise ou autre participation mise en équivalence est prise individuellement pour déterminer si ses activités se situent pour l'essentiel à l'intérieur d'un secteur.
66. *Si le cumul des quotes-parts d'une entreprise dans le résultat net d'entreprises associées, coentreprises ou autres participations mises en équivalence est indiqué par secteur à présenter, le montant cumulé des participations dans ces entreprises associées ou coentreprises doit également être indiqué par secteur à présenter.*
67. *Une entreprise doit présenter un rapprochement entre les informations fournies pour les secteurs à présenter et les informations globales fournies dans ses états financiers consolidés ou ses états financiers individuels. Pour cela, elle doit rapprocher les produits sectoriels des produits de l'entreprise provenant des clients externes (notamment indiquer le montant des produits de l'entreprise provenant de clients externes et non pris en compte dans les produits d'un secteur); le résultat sectoriel doit être rapproché du résultat opérationnel de l'entreprise évalué de façon comparable ainsi que de son résultat net; les actifs sectoriels doivent être rapprochés des actifs de l'entreprise et les passifs sectoriels des passifs de l'entreprise.*

*Informations sectorielles de deuxième niveau*

68. Les paragraphes 50 à 67 indiquent les informations à fournir pour chaque secteur à présenter sur la base du premier niveau d'information sectorielle. Les paragraphes 69 à 72 indiquent les informations à présenter pour chaque secteur à présenter sur la base d'un deuxième niveau d'information sectorielle, comme suit:
- (a) si le premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise est le secteur d'activité, les informations à fournir pour le deuxième niveau d'information sectorielle sont indiquées au paragraphe 69;
- (b) si le premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise est le secteur géographique établi sur la base de l'implantation des actifs (c'est-à-dire du lieu où sont fabriqués les produits de l'entreprise ou du lieu où sont basées ses activités de prestation de services), les informations de deuxième niveau à fournir sont indiquées aux paragraphes 70 et 71;
- (c) si le premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise est le secteur géographique établi sur la base de la localisation de ses clients (c'est-à-dire du lieu où sont vendus ses produits ou effectuées ses prestations de services), les informations de deuxième niveau à fournir sont indiquées aux paragraphes 70 et 72.
69. *Si le premier niveau d'information sectorielle d'une entreprise est organisé par secteur d'activité, l'entreprise doit également communiquer les informations suivantes:*
- (a) *les produits sectoriels provenant des clients externes par zone géographique, sur la base de la localisation géographique de ses clients pour chaque secteur géographique dont les produits provenant de ventes à des clients externes représentent 10 % ou plus des produits totaux que l'entreprise tire de ses ventes à tous les clients externes;*
- (b) *la valeur comptable totale des actifs sectoriels par implantation géographique des actifs pour chaque secteur géographique dont les actifs sectoriels représentent 10 % ou plus des actifs totaux de tous les secteurs géographiques; et*

## IAS 14

- (c) *le montant total des coûts encourus au cours de l'exercice pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle compte utiliser durant plusieurs exercices par implantation géographique des actifs, pour chaque secteur géographique dont les actifs sectoriels représentent 10 % ou plus des actifs totaux de tous les secteurs géographiques.*
70. *Si le premier niveau d'information sectorielle d'une entreprise est organisé par secteur géographique (que ce soit sur la base de l'implantation des actifs ou de la localisation des clients), l'entreprise doit également fournir l'information sectorielle suivante pour chaque secteur d'activité dont les produits provenant de ventes à des clients externes représentent 10 % ou plus des produits totaux provenant des ventes à tous les clients externes ou dont les actifs sectoriels représentent 10 % ou plus des actifs totaux de tous les secteurs d'activité:*
- (a) *les produits sectoriels provenant de clients externes;*
- (b) *la valeur comptable totale des actifs sectoriels; et*
- (c) *le montant total des coûts encourus au cours de l'exercice pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle compte utiliser pendant plusieurs exercices.*
71. *Si le premier niveau d'information sectorielle d'une entreprise est organisé par secteur géographique sur la base de l'implantation des actifs et si la localisation de ses clients est différente de celle de ses actifs, l'entreprise doit alors indiquer les produits provenant des ventes à des clients externes pour chaque secteur géographique établi sur la base des clients dont les produits provenant de ventes à des clients externes représentent 10 % ou plus des produits totaux que l'entreprise tire de ses ventes à des clients externes.*
72. *Si le premier niveau d'information sectorielle d'une entreprise est organisé par secteur géographique sur la base de la localisation de ses clients et si ses actifs sont implantés dans des zones géographiques différentes de celles où sont localisés ses clients, l'entreprise doit également fournir l'information sectorielle suivante pour chaque secteur géographique établi sur la base de l'implantation de ses actifs dont les produits provenant de ventes à des clients externes ou dont les actifs sectoriels représentent 10 % ou plus des montants consolidés ou des montants totaux correspondants de l'entreprise:*
- (a) *la valeur comptable totale des actifs sectoriels par implantation géographique des actifs; et*
- (b) *le montant total des coûts encourus au cours de l'exercice pour l'acquisition d'actifs sectoriels (immobilisations corporelles et incorporelles) qu'elle compte utiliser durant plusieurs exercices par implantation géographique des actifs.*

*Exemples de présentation d'informations sectorielles*

73. L'Annexe B présente des exemples d'informations à fournir pour les premier et second niveaux d'information sectorielle selon la présente Norme.

*Autres informations à fournir*

74. *Si un secteur d'activité ou un secteur géographique faisant l'objet d'une information au Conseil d'administration et au Président directeur général n'est pas un secteur à présenter parce qu'il tire la majorité de ses produits de ventes à d'autres secteurs mais que néanmoins ses produits provenant de ventes à des clients externes représentent 10 % ou plus des produits totaux provenant des ventes à tous les clients externes, l'entreprise doit indiquer ce fait ainsi que les montants de produits provenant (a) des ventes à des clients externes et (b) des ventes internes à d'autres secteurs.*
75. *Pour évaluer et présenter les produits sectoriels provenant de transactions avec d'autres secteurs, il faut utiliser les prix de transfert entre secteurs effectivement utilisés par l'entreprise. Les modes de détermination des prix de transfert entre secteurs ainsi que tout changement dans ces modalités doivent être indiqués dans les états financiers.*

76. ***Les changements des méthodes comptables appliquées pour l'information sectorielle, qui ont un effet significatif sur l'information sectorielle doivent être indiqués et l'information sectorielle des exercices antérieurs présentée à titre de comparaison doit être retraitée sauf si le retraitement est impossible en pratique. L'information à fournir doit comporter une description de la nature du changement, les raisons du changement, le fait que l'information comparative a été retraitée ou que cela a été infaisable et l'effet financier du changement s'il peut être raisonnablement déterminé. Si une entreprise change l'identification de ses secteurs et ne retire pas l'information sectorielle des exercices antérieurs sur la nouvelle base parce que cela est impossible en pratique, elle doit à des fins de comparaison fournir une information sectorielle sur l'ancienne et la nouvelle base de segmentation pour l'exercice au cours duquel elle modifie l'identification de ses secteurs.***
77. Les changements au niveau des méthodes comptables appliquées par l'entreprise sont traités dans IAS 8 qui impose de n'opérer ces changements que s'ils sont exigés par un texte réglementaire ou par un organisme de normalisation comptable ou si le changement permet de présenter les événements ou les transactions de manière plus appropriée dans les états financiers de l'entreprise.
78. Les changements au niveau des méthodes comptables appliquées au niveau de l'entreprise dans son ensemble et qui ont une incidence sur l'information sectorielle sont traités conformément à IAS 8. Sauf indication contraire d'une nouvelle Norme comptable internationale, IAS 8 impose l'application rétroactive d'un changement de méthode comptable et le retraitement, sauf si cela est impossible en pratique, des informations relatives aux exercices antérieurs (Traitement de référence) ou la prise en compte dans l'établissement du résultat net de l'entreprise pour l'exercice en cours de l'ajustement cumulé résultant du changement (autre traitement autorisé). Si l'on suit le Traitement de référence, il faut retraiter l'information sectorielle concernant les exercices antérieurs. Si l'on suit l'autre traitement autorisé, l'ajustement cumulé pris en compte dans l'établissement du résultat net de l'entreprise est inclus dans le résultat sectoriel s'il s'agit d'un élément opérationnel qui peut être attribué ou raisonnablement affecté aux secteurs. Dans ce dernier cas, IAS 8 peut imposer qu'il soit indiqué séparément si son montant, sa nature ou son incidence est tel que le fait de le signaler permet d'expliquer de façon pertinente la performance du secteur pour l'exercice.
79. Certains changements de méthodes comptables ont trait spécifiquement à l'information sectorielle. C'est le cas, par exemple, des changements au niveau de l'identification des secteurs et de la base d'affectation aux secteurs des produits et des charges. Ces changements peuvent avoir un effet important sur l'information sectorielle présentée mais ils n'affecteront pas les informations financières globales sur l'entreprise. Pour permettre aux utilisateurs de comprendre ces changements et d'évaluer les tendances, quand cela est faisable, l'information sectorielle des exercices antérieurs, fournie à titre comparatif dans les états financiers, est retraitée afin de refléter la nouvelle méthode comptable.
80. Le paragraphe 75 impose, pour l'information sectorielle, d'évaluer les transferts entre secteurs sur la base des prix effectivement utilisés par l'entreprise. Si une entreprise change la méthode effectivement utilisée pour valoriser les transferts entre secteurs, il ne s'agit pas d'un changement de méthode comptable impliquant de retraiter les données sectorielles des exercices antérieurs conformément au paragraphe 76. Toutefois, le paragraphe 75 impose de signaler ce changement.
81. ***Une entreprise doit indiquer les catégories de produits et de services inclus dans chaque secteur d'activité présenté et indiquer la composition de chaque secteur géographique présenté, tant de premier que de deuxième niveau, si ces informations ne sont pas fournies dans les états financiers ou ailleurs dans le rapport financier.***
82. Pour évaluer l'effet sur un secteur d'activité d'éléments tels qu'un déplacement de la demande, une évolution du prix des produits consommés ou d'autres facteurs de production et le développement de produits et processus de remplacement, il est nécessaire de connaître les activités gérées par secteur. De même, pour évaluer l'effet, sur les risques et le taux de rentabilité d'un secteur géographique, d'une évolution du contexte économique et politique, il est important de connaître la composition de ce secteur géographique.

**IAS 15**

83. Les secteurs pour lesquels des informations étaient auparavant fournies et qui ne répondent plus aux seuils quantitatifs ne font plus l'objet d'une information séparée. Il se peut que les critères de seuils ne soient plus remplis par suite d'une baisse de la demande ou d'une évolution de la stratégie ou parce qu'une partie des activités du secteur a été vendue ou fusionnée avec d'autres secteurs. Il peut être également utile d'expliquer les raisons pour lesquelles on ne fournit plus d'informations sur un secteur pour lequel on en fournissait auparavant dans la mesure où ceci confirme les attentes concernant la baisse du marché et l'évolution de la stratégie de l'entreprise.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

84. *La présente Norme entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1998. Son application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme (au lieu de IAS 14 d'origine) aux états financiers des exercices débutant avant le 1<sup>er</sup> juillet 1998, elle doit l'indiquer. Si des états financiers comportent des informations comparatives, relatives à des exercices antérieurs à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme ou à son application antérieure volontaire, le retraitement de l'information sectorielle qu'ils comportent pour se conformer aux dispositions de la présente Norme est imposé, sauf si cela est impossible en pratique, auquel cas l'entreprise doit indiquer ce fait.*

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 15  
(REFORMATÉE EN 1994)**

**Information reflétant les effets des variations de prix**

La présente Norme comptable internationale reformatée remplace la Norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en juin 1981. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte d'origine approuvé. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASC.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Déclaration du Conseil d'octobre 1989	
Champ d'application	1-5
Explication	6-7
Rendre compte des variations de prix	8-18
Approche par l'indexation sur le pouvoir d'achat général	11
Approche par les coûts actuels	12-18
Situation actuelle	19-20
Informations minimales à fournir	21-25
Autres informations à fournir	26
Date d'entrée en vigueur	27

## DÉCLARATION DU CONSEIL D'OCTOBRE 1989

Lors de sa réunion d'octobre 1989 le Conseil de l'IASC a approuvé la déclaration suivante, qui doit être insérée dans la Norme comptable internationale IAS 15, L'information Information reflétant les effets des variations de prix:

«Le consensus international sur la communication d'informations reflétant les effets des variations de prix qui était attendu lors de la publication de l'IAS 15 n'a pas été atteint. Par conséquent, le Conseil de l'IASB a décidé qu'il n'était pas nécessaire que les entreprises fournissent les informations requises par l'IAS 15 pour présenter des états financiers en conformité avec les Normes comptables internationales. Cependant le Conseil encourage les entreprises à présenter une telle information et conseille fortement celles qui le font de fournir les informations requises par l'IAS 15».

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir paragraphe 12 de la Préface).

#### CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour refléter les effets des variations de prix sur les évaluations utilisées pour la détermination des résultats et de la situation financière de l'entreprise.***
2. La présente Norme comptable internationale annule et remplace IAS 6, Traitement comptable des variations de prix.
3. La présente Norme s'applique aux entreprises dont les produits, les bénéfices, l'actif ou le nombre de salariés sont importants par rapport au milieu économique dans lequel elles exercent leurs activités. Lorsque des états financiers de la mère et des états financiers consolidés sont présentés en même temps, l'information demandée par cette Norme peut n'être présentée que sur une base d'information consolidée.
4. L'information demandée par la présente Norme n'est pas obligatoire pour une filiale opérant dans le pays de résidence de la mère si l'information consolidée est présentée sur cette base par la mère. Quant aux filiales exerçant leurs activités dans un pays différent du pays de résidence de la mère, l'information demandée par la présente Norme n'est obligatoire que lorsqu'il est de pratique courante pour les entreprises ayant une importance significative dans ce pays de présenter des informations de ce genre.
5. La présentation d'informations reflétant les effets des variations de prix est encouragée pour les autres entreprises afin de promouvoir la présentation de données financières plus significatives.

#### EXPOSÉ DES MOTIFS

6. Les prix varient dans le temps sous l'effet de divers facteurs économiques et sociaux, de nature spécifique ou générale. Des facteurs spécifiques comme les variations de l'offre et de la demande et les changements technologiques, peuvent faire considérablement augmenter ou diminuer les prix individuels, indépendamment les uns des autres. De plus, des facteurs de nature générale peuvent entraîner une variation du niveau général des prix, et par conséquent du pouvoir d'achat de la monnaie.
7. Dans la plupart des pays, les états financiers sont établis selon la convention du coût historique et sans prise en compte de l'évolution du niveau général des prix, ni de la variation des prix spécifiques des actifs détenus sauf lorsque les immobilisations corporelles font l'objet d'une réévaluation ou lorsque les actifs à court terme sont ramenés à leur valeur de réalisation nette. L'information imposée par la présente Norme a pour but de faire connaître aux utilisateurs des états financiers de l'entreprise les effets des variations de prix sur les résultats de ses activités. Toutefois, que les états financiers soient établis au coût historique ou selon une méthode qui reflète les variations de prix, ils n'ont pas pour but d'indiquer directement la valeur d'ensemble de l'entreprise.

#### RENDRE COMPTE DES VARIATIONS DE PRIX

8. ***Les entreprises auxquelles la présente Norme s'applique doivent présenter les éléments d'information mentionnés aux paragraphes 21 à 23 en utilisant une méthode comptable qui reflète les effets des variations de prix.***

**IAS 15**

9. Il existe diverses approches pour rendre compte de la variation des prix dans les états financiers. L'une consiste à exprimer l'information financière en termes de pouvoir d'achat général. Une autre consiste à remplacer le coût historique par le coût actuel, qui comptabilise les variations des prix spécifiques des actifs. Une troisième consiste à combiner les caractéristiques de ces deux méthodes.
10. A la base de ces réponses se trouvent deux approches fondamentales de détermination du résultat. Dans la première, on comptabilise le résultat après les corrections nécessaires au maintien du pouvoir d'achat général des capitaux propres. Dans la seconde, on comptabilise le résultat après corrections nécessaires au maintien de la capacité d'exploitation de l'entreprise, avec ou sans prise en compte d'une correction relative au niveau général des prix.

*Approche par l'indexation sur le pouvoir d'achat général*

11. L'approche par l'indexation sur le pouvoir d'achat général consiste à réévaluer une partie ou la totalité des postes des états financiers en fonction des variations du niveau général des prix. Les propositions allant dans ce sens insistent sur le fait que les corrections en fonction du pouvoir d'achat général modifient l'unité de compte mais ne changent pas les principes d'évaluation sous-jacents. Selon cette approche, le résultat reflète normalement après utilisation d'un indice approprié les effets des variations du niveau général des prix sur l'amortissement, le coût des ventes et les éléments monétaires nets et n'est comptabilisé qu'après maintien du pouvoir d'achat général des capitaux propres.

*Approche par les coûts actuels*

12. L'approche par les coûts actuels se retrouve dans différentes méthodes. En général, elles utilisent le coût de remplacement comme critère d'évaluation. Si toutefois le coût de remplacement est supérieur à la valeur nette de réalisation et à la valeur actuelle, la plus élevée de la valeur nette de réalisation ou de la valeur actuelle est habituellement retenue comme base d'évaluation.
13. Le coût de remplacement d'un actif spécifique est normalement déterminé à partir du coût d'acquisition actuel d'un actif similaire, neuf ou d'occasion, ou d'une capacité de production ou de service potentiels équivalents. La valeur nette de réalisation d'un actif représente habituellement son prix de vente actuel net. La valeur actuelle représente une estimation actuelle des entrées nettes futures de trésorerie attribuables à l'actif, correctement actualisés.
14. Des indices de prix spécifiques sont souvent utilisés pour déterminer le coût actuel de certains éléments, en particulier si aucune transaction récente concernant ces éléments n'a eu lieu, lorsqu'il s'il n'existe pas de tarifs de prix ou lorsque si de tels tarifs ne sont pas utilisables en pratique.
15. L'approche par les coûts actuels impose la comptabilisation des effets des variations de prix spécifiques à l'entreprise sur les amortissements et le coût des ventes. La plupart de ces méthodes imposent l'application d'un certain nombre d'ajustements qui ont en commun une comptabilisation globale de l'interaction entre la variation de prix et le financement de l'entreprise. Comme on le verra aux paragraphes 16 à 18, les opinions divergent quant à la forme que peuvent prendre ces ajustements.
16. Certaines approches fondées sur le coût actuel imposent un ajustement reflétant les effets des variations de prix sur tous les éléments monétaires nets, y compris les passifs à long terme, ce qui aboutit à une perte s'il y a détention d'un actif monétaire net, ou à un gain dans les cas d'une situation monétaire nette négative, lorsque les prix augmentent, et réciproquement. D'autres méthodes limitent ces ajustements aux actifs et passifs monétaires compris dans le besoin en fonds de roulement de l'entreprise. Ces deux types d'ajustement reflètent le fait que non seulement l'actif net non monétaire, mais également les éléments monétaires, sont des facteurs importants de la capacité d'exploitation de l'entreprise. Une caractéristique normale des méthodes au coût actuel décrites ci-dessus est qu'elles comptabilisent le résultat après que la capacité d'exploitation de l'entreprise a été maintenue.
17. Une autre théorie soutient qu'il n'est pas nécessaire de comptabiliser dans le compte de résultat le coût supplémentaire de remplacement des actifs, dans la mesure où ceux-ci sont financés par emprunts. Les méthodes fondées sur cette théorie présentent le résultat après que la part de capacité d'exploitation de l'entreprise qui est financée par les actionnaires a été maintenue. On peut y parvenir, par exemple, en réduisant le total des ajustements au titre des amortissements, du coût des ventes et, lorsque la méthode l'impose, du besoin en fonds de roulement monétaire, dans la proportion que représentent les capitaux empruntés par rapport au total des capitaux empruntés et des capitaux propres.

18. Certaines méthodes de coûts actuels appliquent un indice général de prix au montant des capitaux propres. Ceci indique dans quelle mesure les capitaux propres de l'entreprise a été maintenue, en termes de pouvoir d'achat général, lorsque l'augmentation du coût de remplacement des actifs au cours d'un exercice est moindre que la réduction du pouvoir d'achat des capitaux propres au cours du même exercice. Quelquefois ce calcul n'est présenté que pour permettre la comparaison entre l'actif net exprimé en termes de pouvoir d'achat général et l'actif net en coûts actuels. Selon d'autres méthodes, où l'on constate le résultat après maintien du pouvoir d'achat général des capitaux propres de l'entreprise, la différence entre les deux chiffres d'actif net est traitée comme un profit ou une perte revenant aux actionnaires.

*Situation actuelle*

19. Bien que l'information financière soit parfois fournie en utilisant les différentes méthodes reflétant les variations de prix décrites ci dessus, soit dans les états financiers, soit à titre d'informations complémentaires, il n'existe pas encore de consensus international sur ce sujet. En conséquence, l'IASC estime qu'il est nécessaire de poursuivre l'expérience avant d'envisager d'imposer aux entreprises qu'elles établissent leurs états financiers en utilisant un système complet et uniforme reflétant les variations des prix. Cependant, l'évolution de la question pourra progresser si les entreprises qui présentent des états financiers sur la base du coût historique fournissent aussi une information complémentaire sur les effets des variations de prix.
20. Il existe une variété de propositions concernant les éléments à inclure pour une telle information, pouvant concerner quelques éléments du compte de résultat ou à la totalité du compte de résultat et du bilan. Il est souhaitable que l'on s'entende au niveau international pour fixer un minimum d'éléments à inclure dans cette informations.

INFORMATIONS MINIMALES À FOURNIR

21. **Les éléments à présenter sont:**
- (a) **le montant de l'ajustement, ou le montant ajusté, de l'amortissement des immobilisations corporelles;**
  - (b) **le montant de l'ajustement, ou le montant ajusté, du coût des ventes;**
  - (c) **les ajustements liés aux éléments monétaires, à l'effet des emprunts ou du montant des capitaux propres lorsque de tels ajustements ont été pris en compte dans la détermination du résultat selon la méthode comptable adoptée; et**
  - (d) **l'effet global sur les résultats des ajustements décrits en (a) et (b) et, le cas échéant, (c) ainsi que tout autre élément reflétant les effets des variations de prix et qui sont présentés selon la méthode comptable adoptée.**
22. **Lorsqu'une méthode de coût actuel est adoptée, le coût actuel des immobilisations corporelles et des stocks doit être indiqué.**
23. **Les entreprises doivent décrire les méthodes adoptées pour calculer les informations demandées par les paragraphes 21 et 22, y compris la nature de tout indice utilisé.**
24. **Les informations imposées par les paragraphes 21 à 23 doivent être fournies à titre d'informations complémentaires, à moins qu'elles ne soient présentées dans les états financiers de références.**
25. Dans la plupart des pays, ces informations sont habituellement présentées à titre d'informations supplémentaires, et non comme partie intégrante des états financiers. La présente Norme ne concerne pas les méthodes de comptabilisation et d'information que l'entreprise est obligée d'appliquer pour l'élaboration de ses états financiers, à moins que les états financiers ne soient présentés selon une méthode qui rende compte des effets des variations de prix.

**IAS 16**

## AUTRES INFORMATIONS À FOURNIR

26. Les entreprises sont encouragées à fournir des informations supplémentaires, en particulier des indications sur le caractère significatif des informations, compte tenu du contexte de l'entreprise. La présentation de tout redressement des charges d'impôts et des soldes d'impôts est aussi généralement utile.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

27. *La présente Norme comptable internationale annule et remplace IAS 6, Traitement comptable des variations de prix, et entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1983.*

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 16  
(RÉVISÉE EN 1998)**

**Immobilisations corporelles**

IAS 16, Comptabilisation des immobilisations corporelles, a été approuvée en mars 1982.

En décembre 1993, IAS 16 a été révisée dans le cadre du projet Comparabilité et amélioration des états financiers. Elle est devenue IAS 16, Immobilisations corporelles (IAS 16 (révisée en 1993)).

En juillet 1997, lorsque IAS 1, Présentation des états financiers, a été approuvée, le paragraphe 66 (e) de IAS 16 (révisée en 1993) (maintenant paragraphe 60 (e) de la présente Norme) a été amendé.

En avril et juillet 1998, différents paragraphes de IAS 16 (révisée en 1993) ont été révisés pour être cohérents avec IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, IAS 36, Dépréciation d'actifs, et IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. La Norme révisée (IAS 16 (révisée en 1998)) est entrée en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999.

En avril 2000, le paragraphe 4 a été modifié par IAS 40, Immeubles de placement. IAS 40 est entré en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

En janvier 2001, le paragraphe 2 a été modifié par IAS 41, Agriculture. IAS 41 entrera en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 16:

- SIC-14: Immobilisations corporelles — Indemnisation liée à la dépréciation ou à la perte de biens.
- SIC-23: Immobilisations corporelles — Coûts des inspections ou des révisions majeures

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-5
Définition	6
Comptabilisation des immobilisations corporelles	7-13
Évaluation initiale des immobilisations corporelles	14-22
Composantes du coût	15-20

## IAS 16

Échanges d'actifs	21-22
Dépenses ultérieures	23-27
Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	28-52
Traitement de référence	28
Autre traitement autorisé	29-40
Réévaluations	30-40
Amortissement	41-52
Réexamen de la durée d'utilité	49-51
Réexamen des modes d'amortissement	52
Recouvrabilité de la valeur comptable — Pertes de valeur	53-54
Mises hors service et sorties	55-59
Informations à fournir	60-66
Date d'entrée en vigueur	67-68

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente norme est de prescrire le traitement comptable des immobilisations corporelles. Les questions fondamentales concernant la comptabilisation des immobilisations corporelles portent sur la date de comptabilisation des actifs, la détermination de leur valeur comptable ainsi que la comptabilisation des dotations aux amortissements correspondantes.

La présente Norme impose de comptabiliser une immobilisation corporelle en tant qu'actif lorsque cet actif satisfait aux critères de définition et de comptabilisation d'un actif du Cadre de préparation et de présentation des états financiers.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation des immobilisations corporelles, sauf lorsqu'une autre Norme comptable internationale impose ou autorise un traitement comptable différent.***
2. La présente Norme ne s'applique pas aux:
  - (a) actifs biologiques en rapport avec l'activité agricole (voir IAS 41, Agriculture;
  - (b) droits miniers, prospection et extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

Toutefois, la présente Norme s'applique aux immobilisations corporelles utilisées pour développer ou maintenir les activités ou les actifs visés en (a) ou (b) mais distincts de ces activités ou actifs.

3. Dans certains cas, les Normes comptables internationales autorisent que la valeur comptable des immobilisations corporelles soit initialement comptabilisée suivant une approche différente de celle prescrite dans la présente Norme. Par exemple, IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, impose que les immobilisations corporelles acquises dans le cadre d'un regroupement d'entreprises soient évaluées initialement à la juste valeur même lorsque celle-ci est supérieure au coût. Toutefois, dans de tels cas, tous les autres aspects du traitement comptable de ces actifs, y compris l'amortissement des immobilisations corporelles, sont déterminés par les dispositions de la présente Norme.

**IAS 16**

4. Une entreprise applique IAS 40, Immeubles de placement, plutôt que la présente norme à ses immeubles de placements. Une entreprise applique la présente norme aux immeubles construits ou développés pour une utilisation future en tant qu'immeubles de placement. Une fois la construction et le développement terminés, l'entreprise applique IAS 40. IAS 40 s'applique également aux immeubles de placement existants en cours de redéveloppement pour une utilisation future continue en tant qu'immeubles de placement.
5. La présente Norme ne traite pas de certains aspects liés à l'application d'un système complet reflétant les effets de variations de prix (voir IAS 15, Information reflétant les effets des variations de prix et IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes). Toutefois, les entreprises appliquant un tel système sont tenues de se conformer à l'ensemble des aspects de la présente Norme, à l'exception de ceux relatifs à l'évaluation des immobilisations corporelles postérieurement à leur comptabilisation initiale.

## DÉFINITIONS

6. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Les immobilisations corporelles sont des actifs corporels:**

- (a) **qui sont détenus par une entreprise soit pour être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services, soit pour être loués à des tiers, soit à des fins administratives; et**
- (b) **dont on s'attend à ce qu'ils soient utilisés sur plus d'un exercice.**

**L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.**

**Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.**

**La durée d'utilité est:**

- (a) **soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif;**
- (b) **soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.**

**Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.**

**La valeur résiduelle est le montant net qu'une entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.**

**La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.**

**Une perte de valeur est l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.**

**La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.**

## COMPTABILISATION DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

7. **Un élément d'immobilisation corporelle doit être comptabilisé en tant qu'actif lorsque:**
  - (a) **il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise; et**
  - (b) **le coût de cet actif pour l'entreprise peut être évalué de façon fiable.**
8. Les immobilisations corporelles constituent souvent une part importante de l'actif total d'une entreprise et par conséquent elles sont importantes dans la présentation de sa situation financière. De plus, le fait de savoir si une dépense représente un actif ou une charge peut avoir un effet significatif sur la présentation des résultats des activités d'une entreprise.

9. Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, une entreprise a besoin d'apprécier le degré de certitude attaché au flux d'avantages économiques futurs sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale. L'existence d'une certitude suffisante que les avantages économiques futurs iront à l'entreprise demande que l'on s'assure que celle-ci recevra les avantages attachés à cet actif et assumera les risques associés. Cette assurance n'existe en général que lorsque les risques et avantages ont été transférés à l'entreprise. Avant que cela se produise, la transaction pour acquérir l'actif peut en général être annulée sans pénalité importante et en conséquence, l'actif n'est pas comptabilisé.
10. Le second critère de comptabilisation est en général aisément satisfait parce que la transaction d'échange attestant l'acquisition de l'actif permet d'identifier son coût. Dans le cas d'un actif produit par l'entreprise pour elle-même, une évaluation fiable du coût peut être faite à partir des transactions conclues avec des tiers extérieurs à l'entreprise pour l'acquisition des matières premières, de la main d'œuvre et autres composants utilisés au cours du processus de construction.
11. Pour identifier ce qui constitue une immobilisation corporelle distincte, un jugement est requis pour appliquer les critères de la définition aux circonstances particulières ou à des types spécifiques d'entreprises. Il peut être approprié de regrouper des éléments de faible valeur individuelle, tels que les moules, outils et matrices et d'appliquer les critères à la valeur globale. La plupart des pièces de rechange et des matériels d'entretien sont habituellement inscrits en stocks et comptabilisés en charges lors de leur utilisation. Toutefois, les pièces de rechange principales et le stock de pièces de sécurité constituent des immobilisations corporelles si l'entreprise compte les utiliser sur plus d'un exercice. De même, si les pièces de rechange et les pièces d'entretien ne peuvent être utilisés qu'avec une immobilisation corporelle et qu'on s'attend à ce que leur utilisation soit irrégulière, elles sont comptabilisées en immobilisations corporelles et amorties sur une période ne dépassant pas la durée d'utilité de l'actif lié.
12. Dans certains cas, il est approprié de répartir le coût total d'un actif entre ses différents éléments constitutifs et de comptabiliser chaque élément séparément. Tel est le cas lorsque les différentes composantes d'un actif ont des durées d'utilité différentes ou qu'elles procurent des avantages à l'entreprise selon un rythme différent nécessitant l'utilisation de taux et de modes d'amortissement différents. Par exemple, un avion et ses moteurs doivent être traités comme des actifs amortissables distincts s'ils ont des durées d'utilité différentes.
13. Des immobilisations corporelles peuvent être acquises pour des raisons de sécurité ou pour des raisons liées à l'environnement. L'acquisition de telles immobilisations corporelles, tout en n'augmentant pas directement les avantages économiques futurs se rattachant à un actif existant donné, peut se révéler nécessaire pour que l'entreprise puisse obtenir les avantages économiques futurs de ses autres actifs. Lorsque tel est le cas, de telles acquisitions d'immobilisations corporelles remplissent les conditions pour être comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles permettent à l'entreprise d'obtenir des avantages économiques futurs des actifs liés supérieurs à ceux que l'entreprise aurait pu obtenir si elles n'avaient pas été acquises. Toutefois, ces actifs ne sont comptabilisés que dans la mesure où leur valeur comptable et celle des actifs liés en résultant n'est pas supérieure à la valeur totale recouvrable de cet actif et de ses actifs liés. À titre d'exemple, un fabricant de produits chimiques peut devoir installer certains processus nouveaux de traitement de produits chimiques afin de se conformer à des dispositions environnementales sur la production et le stockage de produits chimiques dangereux; les améliorations d'installations correspondantes sont comptabilisées en tant qu'actifs dans la mesure où elles sont recouvrables car, sans elles, l'entreprise n'est pas en mesure de fabriquer et de vendre ses produits chimiques.

#### ÉVALUATION INITIALE DES IMMOBILISATIONS CORPORELLES

14. ***Une immobilisation corporelle qui remplit les conditions pour être comptabilisée en tant qu'actif doit être initialement évaluée à son coût.***

#### *Composantes du coût*

15. Le coût d'une immobilisation corporelle est constitué de son prix d'achat, y compris les droits de douane et taxes non récupérables, et de tous les frais directement attribuables engagés pour mettre l'actif en état de marche en vue de l'utilisation prévue; toutes les remises et rabais commerciaux sont déduits dans le calcul du prix d'achat. Exemples de frais directement attribuables:
  - (a) le coût de préparation du site;
  - (b) les frais de livraison et de manutention initiaux;

**IAS 16**

- (c) les frais d'installation; et
  - (d) les honoraires de professionnels tels qu'architectes et ingénieurs; et
  - (e) le coût estimé de démantèlement et transport de l'actif, et de rénovation du site dans la mesure où ce dernier est comptabilisé en tant que provision selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.
16. Lorsque le règlement de l'acquisition d'une immobilisation corporelle est différé au-delà des conditions habituelles de crédit, son coût est le montant correspondant à un paiement comptant; la différence entre ce montant et le total des règlements est comptabilisée en charges financières sur la période de crédit, à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de l'actif selon l'autre traitement autorisé par IAS 23, Coûts d'emprunt.
17. Les frais administratifs et autres frais généraux ne sont pas un élément du coût des immobilisations corporelles, à moins qu'ils puissent être spécifiquement attribués à l'acquisition de l'actif ou à la mise en état de fonctionnement de l'actif. De même, les frais de démarrage et les frais similaires de pré-exploitation n'entrent pas dans le coût d'un actif, sauf s'ils sont nécessaires pour mettre l'actif en état de fonctionnement. Les pertes opérationnelles initiales encourues avant que l'actif parvienne à la performance prévue sont comptabilisées en charges.
18. Le coût d'un actif produit par l'entreprise pour elle-même est déterminé en utilisant les mêmes principes que pour un actif acquis. Si une entreprise produit des actifs similaires en vue de les vendre dans le cadre de son activité normale, le coût de cet actif est en général le même que le coût de production des actifs destinés à la vente (voir IAS 2, Stocks). En conséquence, tous les profits internes sont éliminés pour arriver à ces coûts. De même, les coûts anormaux de gaspillage de matières premières, de main d'œuvre et d'autres ressources encourus pour la production d'un actif par l'entreprise pour elle-même ne figurent pas dans le coût de cet actif. IAS 23 établit les critères à satisfaire pour que les frais financiers puissent être comptabilisés comme un élément constitutif du coût des immobilisations corporelles.
19. Le coût d'un actif détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement est déterminé selon les principes fixés dans IAS 17, Contrats de location.
20. La valeur comptable des immobilisations corporelles peut être diminuée du montant des subventions publiques applicables, selon IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.

*Échanges d'actifs*

21. Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange total ou partiel avec une autre immobilisation corporelle dissemblable ou un autre actif. Le coût d'un tel actif est évalué à la juste valeur de l'actif reçu, qui est équivalent à la juste valeur de l'actif échangé, ajustée du montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie transféré.
22. Une immobilisation corporelle peut être acquise par voie d'échange contre un actif similaire servant à des fins similaires dans la même branche d'activité et ayant une juste valeur similaire. Une immobilisation corporelle peut également être vendue en échange d'une participation dans un actif similaire. Dans les deux cas, étant donné que le cycle économique de l'entreprise est incomplet, aucun gain ni perte n'est comptabilisé sur la transaction. Au contraire, le coût du nouvel actif est la valeur comptable de l'actif donné en échange. Toutefois, la juste valeur de l'actif reçu peut apporter une indication d'une dépréciation de l'actif donné en échange. Dans de telles circonstances, l'actif donné en échange fait l'objet d'une réduction de valeur et c'est cette valeur diminuée qui est attribuée au nouvel actif. Parmi les exemples d'échanges d'actifs similaires figurent les échanges d'avions, d'hôtels, de stations service et d'autres actifs immobiliers. Si d'autres actifs tels que de la trésorerie participent à la transaction d'échange, ceci peut indiquer que les actifs échangés n'ont pas une valeur similaire.

**DÉPENSES ULTÉRIEURES**

23. ***Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle déjà comptabilisée doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'actif lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs, au delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actif existant, iront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.***

24. Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation corporelle sont seulement comptabilisées à l'actif lorsque ces dépenses améliorent l'état de l'actif au-dessus de son niveau de performance défini à l'origine. Exemples d'améliorations qui aboutissent à une augmentation des avantages économiques futurs:
- (a) la modification d'une unité de production permettant d'allonger sa durée d'utilité, y compris l'augmentation de sa capacité;
  - (b) l'amélioration de pièces machines permettant d'obtenir une amélioration substantielle de la qualité de la production; et
  - (c) l'adoption de nouveaux processus de production permettant une réduction substantielle des coûts opérationnels antérieurement établis.
25. Des dépenses de réparations ou d'entretien des immobilisations corporelles sont encourues afin de restaurer ou de maintenir les avantages économiques futurs qu'une entreprise peut attendre du niveau de performance défini à l'origine de l'actif. En tant que telles, elles sont en général comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues. Par exemple, les frais de service après-vente ou de révision des installations et de l'équipement constituent habituellement des charges parce qu'ils servent à maintenir, et non à augmenter, le niveau de performance défini à l'origine.
26. Le traitement comptable approprié des dépenses encourues postérieurement à l'acquisition d'une immobilisation corporelle dépend des circonstances qui ont été retenues lors de l'évaluation et de la comptabilisation de l'immobilisation corporelle correspondante et du point de savoir si la dépense ultérieure est recouvrable. Par exemple, lorsque la valeur comptable d'une immobilisation corporelle tient déjà compte d'une perte au niveau des avantages économiques, la dépense ultérieure pour reconstituer les avantages économiques futurs attendus de l'actif est incorporée dans son coût, à condition que la valeur comptable n'excède pas la valeur recouvrable de l'actif. C'est également le cas lorsque le prix d'achat d'un actif reflète déjà l'obligation pour l'entreprise d'encourir à l'avenir des dépenses qui seront nécessaires pour mettre l'actif en condition de fonctionnement. Un exemple pourrait être l'acquisition d'un immeuble nécessitant une rénovation. En de telles circonstances, les dépenses ultérieures sont ajoutées à la valeur comptable de l'actif dans la mesure où elles pourront être récupérées par l'utilisation future de cet actif.
27. Des éléments principaux de certaines immobilisations corporelles peuvent imposer un remplacement à intervalles réguliers. Par exemple, au bout d'un certain nombre d'heures d'utilisation, un four peut nécessiter le renouvellement du revêtement intérieur, ou bien les intérieurs d'avions tels que les sièges et les cuisines peuvent devoir être renouvelés plusieurs fois au cours de la vie de l'appareil. Ces composants sont comptabilisés comme des actifs distincts car ils ont des durées d'utilité différentes de celles des immobilisations corporelles auxquelles ils sont liés. En conséquence, dès lors que les critères de comptabilisation fournis au paragraphe 7 sont satisfaits, les dépenses encourues pour remplacer ou renouveler le composant sont comptabilisées comme l'acquisition d'un actif distinct et l'actif remplacé est éliminé.

#### ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION INITIALE

##### Traitement de référence

28. **Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.**

##### Autre traitement autorisé

29. **Après sa comptabilisation initiale en tant qu'actif, une immobilisation corporelle doit être comptabilisée à son montant réévalué, à savoir sa juste valeur à la date de la réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul de pertes de valeur ultérieures. Les réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.**

#### R é é v a l u a t i o n s

30. La juste valeur des terrains et constructions est en général leur valeur de marché. Cette valeur est déterminée sur la base d'une estimation effectuée en général par des évaluateurs professionnels qualifiés.

**IAS 16**

31. La juste valeur des installations de production est habituellement leur valeur de marché déterminée par estimation. Lorsqu'il n'y a pas d'indications de la valeur de marché en raison de la nature spécialisée des installations de production et du fait que ces installations sont rarement vendues, sauf dans le cadre d'un transfert de l'activité, elles sont évaluées à leur coût de remplacement net d'amortissement.
32. La fréquence des réévaluations dépend des fluctuations de la juste valeur des immobilisations corporelles ayant été réévaluées. Lorsque la juste valeur d'un actif réévalué diffère significativement de sa valeur comptable, une nouvelle réévaluation est nécessaire. Certaines immobilisations corporelles peuvent connaître des mouvements importants et volatils de leur juste valeur, nécessitant une réévaluation annuelle. D'aussi fréquentes réévaluations ne sont pas nécessaires pour les immobilisations corporelles qui enregistrent des mouvements peu importants de leur juste valeur. Dans ce cas, une réévaluation tous les trois ou cinq ans peut être suffisante.
33. Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de réévaluation est:
- (a) soit ajusté proportionnellement à la modification de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de cet actif à l'issue de la réévaluation est égale au montant réévalué. Cette méthode est souvent utilisée lorsqu'un actif est réévalué par rapport à un indice appliqué à son coût de remplacement net d'amortissement;
  - (b) éliminé de la valeur comptable brute de l'actif; et le montant net est porté au montant réévalué de cet actif. À titre d'exemple, cette méthode est utilisée pour des constructions qui sont réévaluées à leur valeur de marché.

Le montant de l'ajustement résultant du retraitement ou de l'élimination du cumul des amortissements fait partie de l'accroissement ou de la diminution de la valeur comptable qui est traité selon les paragraphes 37 et 38.

34. ***Lorsqu'une immobilisation corporelle est réévaluée, toute la catégorie des immobilisations corporelles dont fait partie cet actif doit être réévaluée.***
35. Une catégorie d'immobilisations corporelles est un regroupement d'actifs de nature et d'usage similaires au sein de l'activité d'une entreprise. On citera à titre d'exemples de catégories distinctes:
- (a) terrains;
  - (b) terrains et constructions;
  - (c) machines;
  - (d) navires;
  - (e) avions;
  - (f) véhicules à moteur;
  - (g) mobilier et agencements; et
  - (h) matériel de bureau.
36. Les éléments au sein d'une catégorie d'immobilisations corporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la présentation dans les états financiers de montants qui représentent un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes. Toutefois, une catégorie d'actifs peut être réévaluée par inventaires tournants, à condition que la réévaluation de cette catégorie d'actifs soit achevée dans un court délai et à condition que ces réévaluations soient tenues à jour.
37. ***Lorsque la valeur comptable d'un actif augmente par suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous le libellé écart de réévaluation. Toutefois, une réévaluation positive doit être comptabilisée en produit dans la mesure où elle compense une réévaluation négative du même actif antérieurement comptabilisée en charges.***

38. **Lorsque la valeur comptable d'un actif diminue à la suite d'une réévaluation, cette diminution doit être comptabilisée en charges. Toutefois, une réévaluation négative doit être directement imputée sur l'écart de réévaluation correspondant dans la mesure où cette diminution n'excède pas le montant comptabilisé en écart de réévaluation concernant le même actif.**
39. L'écart de réévaluation compris dans les capitaux propres peut être transféré directement dans les bénéfices non distribués lorsque l'écart est réalisé. La totalité des écarts peut être réalisée lors de la mise hors service ou de la sortie de l'actif. Toutefois, une part de l'écart peut être réalisée à mesure que l'actif est utilisé par l'entreprise; dans un tel cas, le montant de l'écart réalisé est la différence entre l'amortissement basé sur la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement basé sur le coût d'origine de l'actif. Le transfert de l'écart de réévaluation aux réserves ne passe pas par le compte de résultat.
40. Les effets sur l'impôt sur le résultat qui pourraient éventuellement résulter de la réévaluation des immobilisations corporelles sont traités dans IAS 12, Impôts sur le résultat.

#### Amortissement

41. **Le montant amortissable d'une immobilisation corporelle doit être réparti de façon systématique sur sa durée d'utilité. Le mode d'amortissement utilisé doit refléter le rythme selon lequel les avantages économiques futurs liés à l'actif sont consommés par l'entreprise. La dotation aux amortissements de chaque exercice doit être comptabilisée en charges à moins qu'elle ne soit incorporée dans la valeur comptable d'un autre actif.**
42. A mesure que les avantages économiques représentatifs d'un actif sont consommés par l'entreprise, la valeur comptable de l'actif est réduite pour refléter cette consommation, généralement en constatant une dotation aux amortissements. Une dotation aux amortissements est constatée même si la valeur de l'actif est supérieure à sa valeur comptable.
43. Les avantages économiques représentatifs d'une immobilisation corporelle sont consommés par l'entreprise principalement à travers l'utilisation de cet actif. Toutefois, d'autres facteurs, tels que l'obsolescence technique et l'usure d'un actif alors qu'il reste inutilisé, conduisent souvent à la diminution des avantages économiques auxquels on aurait pu s'attendre à disposer grâce à cet actif. En conséquence, l'ensemble des facteurs suivants doit être pris en considération pour déterminer la durée d'utilité d'un actif:
- (a) l'usage attendu de cet actif par l'entreprise. Cet usage est évalué par référence à la capacité ou à la production physique attendue de cet actif;
  - (b) l'usure physique attendue, qui dépend des facteurs d'activité telles que les cadences auxquelles est utilisé l'actif et le programme de maintenance de l'entreprise, et les soins apportés et la maintenance de l'actif en dehors de sa période d'utilisation;
  - (c) l'obsolescence technique découlant de changements ou d'améliorations dans la production, ou d'une évolution de la demande du marché pour le produit ou le service fourni par l'actif; et
  - (d) les limites juridiques ou similaires sur l'usage de l'actif, telles que les dates d'expiration des contrats de location.
44. La durée d'utilité d'un actif est définie en fonction de l'utilité attendue de cet actif pour l'entreprise. La politique de gestion des actifs d'une entreprise peut faire intervenir la sortie d'actifs au bout d'un délai précis ou après consommation d'une certaine quantité d'avantages économiques représentatifs de cet actif. En conséquence, la durée d'utilité d'un actif peut être plus courte que sa vie économique. L'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation corporelle est affaire de jugement basé sur l'expérience qu'a l'entreprise avec des actifs similaires.
45. Les terrains et constructions sont des actifs distincts et sont traités distinctement en comptabilité, même lorsqu'ils sont acquis ensemble. Les terrains ont normalement une durée de vie illimitée et en conséquence ne sont pas amortis. Les constructions ont une durée de vie limitée et en conséquence, sont des actifs amortissables. Une augmentation de la valeur du terrain sur lequel est édifiée une construction n'affecte pas la détermination de la durée d'utilité de la construction.

## IAS 16

46. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de la valeur résiduelle de l'actif. Dans la pratique, la valeur résiduelle d'un actif est souvent peu importante et en conséquence, est insignifiante dans le calcul du montant amortissable. Lorsque le traitement de référence est adopté et qu'il est probable que la valeur résiduelle sera importante, la valeur résiduelle est estimée à la date d'acquisition et n'est pas ultérieurement augmentée des changements de prix. Toutefois, lorsque l'autre traitement autorisé est adopté, une nouvelle estimation est faite à la date de toute réévaluation ultérieure de l'actif. Cette estimation est basée sur la valeur résiduelle constatée à la date de l'estimation pour des actifs similaires qui sont parvenus à la fin de leur durée d'utilité et qui ont été exploités dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé.
47. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif, le mode des unités de production. L'amortissement linéaire conduit à une charge constante sur la durée d'utilité de l'actif. Le mode dégressif conduit à une charge décroissante sur la durée d'utilité de l'actif. Le mode des unités de production donne lieu à une charge basée sur l'utilisation ou la production prévue de l'actif. Le mode utilisé pour un actif est choisi sur la base du rythme des avantages économiques et est appliqué uniformément d'un exercice à l'autre à moins qu'il y ait un changement dans le rythme attendu des avantages économiques de cet actif.
48. La dotation aux amortissements pour un exercice est en général comptabilisée en charges. Toutefois, dans certaines circonstances, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont intégrés par l'entreprise dans le cadre de la production d'autres actifs, au lieu de constituer une charge. Dans ce cas, la dotation aux amortissements fait partie du coût de l'autre actif et est inclus dans sa valeur comptable. À titre d'exemple, l'amortissement des installations de production est inclus dans les coûts de fabrication des stocks (voir IAS 22, Stocks). De même, l'amortissement des immobilisations corporelles utilisées pour les activités de développement peut être inclus dans le coût d'une immobilisation incorporelle qui est comptabilisée selon IAS 38, Immobilisations Incorporelles.

## Réexamen de la durée d'utilité

49. ***La durée d'utilité d'une immobilisation corporelle doit être réexaminée périodiquement et, si les prévisions sont sensiblement différentes des estimations antérieures, la dotation aux amortissements de l'exercice en cours et des exercices futurs doit être ajustée.***
50. Au cours de l'utilisation d'un actif il peut devenir apparent que l'estimation de sa durée d'utilité est inappropriée. Par exemple, la durée d'utilité peut être allongée du fait de dépenses ultérieures sur l'actif qui améliorent l'état de cet actif au delà de son niveau de performance défini à l'origine. A contrario, des changements technologiques ou des évolutions du marché des produits correspondants peuvent réduire la durée d'utilité de l'actif. Dans de tels cas, la durée d'utilité et, en conséquence, le taux d'amortissement sont ajustés pour l'exercice en cours et les exercices suivants.
51. La politique de réparation et de maintenance de l'entreprise peut également affecter la durée d'utilité d'un actif. Cette politique peut conduire à une extension de la durée d'utilité d'un actif ou à un accroissement de sa valeur résiduelle. Toutefois, l'adoption d'une telle politique ne supprime pas la nécessité de constater des dotations aux amortissements.

## Réexamen du mode d'amortissement

52. ***Le mode d'amortissement appliqué aux immobilisations corporelles doit être réexaminé périodiquement et, en cas de modification importante du rythme attendu d'avantages économiques découlant de ces actifs, le mode doit être modifié pour refléter ce changement de rythme. Lorsqu'un tel changement de mode d'amortissement est nécessaire, il doit être comptabilisé comme un changement d'estimation comptable et la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs doit être ajustée.***

## RECOUVRABILITÉ DE LA VALEUR COMPTABLE — PERTES DE VALEUR

53. Pour déterminer si une immobilisation corporelle est dépréciée, une entreprise applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. Cette Norme explique comment une entreprise réexamine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et quand elle comptabilise ou reprend une perte de valeur <sup>(1)</sup>.

(1) Voir aussi SIC 14: Immobilisations corporelles — Indemnités liées à la dépréciation ou à la perte de biens.

54. IAS 22, Regroupement d'entreprises, explique comment traiter une perte de valeur comptabilisée avant la fin du premier exercice comptable suivant un regroupement d'entreprises par acquisition.

#### MISES HORS SERVICE ET SORTIES

55. ***Une immobilisation corporelle doit être éliminée du bilan lors de sa sortie ou lorsque l'actif est hors d'usage de façon permanente et que l'entreprise n'attend plus d'avantages économiques futurs de sa sortie.***
56. ***Les profits ou les pertes provenant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation corporelle doivent être déterminés par différence entre les produits de sortie nets estimés et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.***
57. Lorsqu'une immobilisation corporelle est échangée contre un actif similaire, selon les circonstances décrites au paragraphe 22, le coût de l'actif acquis est égal à la valeur comptable de l'actif sorti et ne s'accompagne ni de gain ni de perte.
58. Les opérations de cessions-bail sont comptabilisées selon IAS 17, Contrats de location.
59. Les immobilisations corporelles qui sont retirées du service actif et restent détenues en vue de leur sortie figurent pour leur valeur comptable à la date où l'actif est retiré du service actif. Au moins à chaque fin d'exercice, l'entreprise teste la dépréciation de l'actif selon IAS 36, Dépréciation d'actifs, et comptabilise en conséquence toute perte de valeur.

#### INFORMATIONS À FOURNIR

60. ***Les états financiers doivent indiquer, pour chaque catégorie d'immobilisations corporelles:***
- (a) ***les conventions d'évaluation utilisées pour déterminer la valeur brute comptable. Lorsque plusieurs conventions ont été utilisées, pour chaque convention la valeur brute comptable doit être indiquée pour chaque catégorie;***
  - (b) ***les modes d'amortissement utilisés;***
  - (c) ***les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés;***
  - (d) ***la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice;***
  - (e) ***un rapprochement entre la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant:***
    - (i) ***les entrées;***
    - (ii) ***les sorties;***
    - (iii) ***les acquisitions par voie de regroupements d'entreprises;***
    - (iv) ***les augmentations ou les diminutions durant l'exercice résultant des réévaluations décrites aux paragraphes 29, 37, et 38, et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement en capitaux propres selon IAS 36, Dépréciation d'actifs (s'il y a lieu);***
    - (v) ***les pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat durant l'exercice selon IAS 36 (s'il y a lieu);***
    - (vi) ***les pertes de valeur reprises dans le compte de résultat durant l'exercice selon IAS 36 (s'il y a lieu);***
    - (vii) ***les amortissements;***
    - (viii) ***les différences de change nettes provenant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère; et***
    - (ix) ***les autres mouvements.***

## IAS 16

*Aucune information comparative n'est imposée pour le rapprochement décrit au paragraphe (e) ci dessus.*

61. **Les états financiers doivent également indiquer:**
- (a) *l'existence et les montants des restrictions sur les immobilisations corporelles données en nantissement de dettes;*
  - (b) *la méthode comptable retenue pour les coûts estimés de remise en état du site des immobilisations;*
  - (c) *le montant des dépenses comptabilisées au titre des immobilisations corporelles en cours de production; et*
  - (d) *le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations corporelles.*
62. Le choix du mode d'amortissement et l'estimation de la durée d'utilité des actifs sont affaire de jugement. En conséquence, l'indication des modes adoptés, des durées d'utilité estimées ou des taux d'amortissement apporte aux utilisateurs des états financiers des informations leur permettant d'examiner les politiques retenues par les dirigeants et autorisant la comparaison avec d'autres entreprises. Pour des raisons similaires, il est nécessaire d'indiquer la dotation aux amortissements d'un exercice et le cumul des amortissements à la fin de cet exercice.
63. L'entreprise indique la nature et les effets des changements d'estimations comptables qui ont une incidence significative sur l'exercice en cours ou qui laissent attendre une incidence significative au cours des exercices ultérieurs, selon IAS 8, Résultat net, erreurs fondamentales et changements de politiques comptables. Une telle information peut intervenir à propos de changements dans les estimations concernant:
- (a) les valeurs résiduelles;
  - (b) les coûts estimés de démantèlement, transport des immobilisations corporelles et de remise en état du site;
  - (c) les durées d'utilité; et
  - (d) le mode d'amortissement.
64. **Lorsque les immobilisations corporelles sont inscrites à leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être mentionnées:**
- (a) *les principes de réévaluation utilisés;*
  - (b) *la date de la réévaluation;*
  - (c) *le recours ou non à un évaluateur indépendant;*
  - (d) *la nature des indices utilisés pour déterminer le coût de remplacement;*
  - (e) *la valeur comptable de chaque catégorie d'immobilisations corporelles qui aurait figuré dans les états financiers si les actifs correspondants avaient été comptabilisés selon le traitement de référence du paragraphe 28; et*
  - (f) *l'écart de réévaluation, en indiquant les mouvements de l'exercice et toute restriction sur la distribution de cet écart aux actionnaires.*
65. Une entreprise fournit une information sur ses immobilisations corporelles dépréciées selon IAS 36, Dépréciation d'actifs, en plus de l'information imposée par le paragraphe 60 (e) (iv) à (vi).
66. Les utilisateurs des états financiers trouveront les informations suivantes également adaptées à leurs besoins:
- (a) la valeur comptable des immobilisations corporelles temporairement inutilisées;
  - (b) la valeur brute comptable de toute immobilisation corporelle entièrement amortie qui est encore en usage;
  - (c) la valeur comptable des immobilisations corporelles inutilisées et prêtes à être sorties; et
  - (d) lorsque le traitement de référence est utilisé, la juste valeur des immobilisations corporelles lorsque celle-ci diffère de façon significative de la valeur comptable.

Les entreprises sont en conséquence encouragées à mentionner ces montants.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

67. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme aux états financiers annuels des exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> juillet 1999, l'entreprise doit:**
- (a) ***l'indiquer; et***
  - (b) ***adopter simultanément IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises; IAS 36, Dépréciation d'actifs et IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.***
68. La présente Norme remplace IAS 16, Immobilisations Corporelles approuvée en 1993.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 17  
(RÉVISÉE EN 1997)**

**Contrats de location**

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 17, Comptabilisation des contrats de location, approuvée par le Conseil sous une version reformatée en 1994. La présente norme révisée est entrée en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.

En avril 2000, les paragraphes 1, 19, 24 et 48 ont été modifiés, et le paragraphe 48A a été inséré par IAS 40, Immeubles de placement. IAS 40, Immeubles de placement est entrée en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

En janvier 2001, les paragraphes 1, 24 et 48A ont été modifiés par IAS 41, Agriculture. IAS 41 entrera en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Les interprétations du SIC suivantes font référence à IAS 17:

- SIC-15: Avantages dans les contrats de location simple.
- SIC-27: Évaluer la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location.

## INTRODUCTION

La présente Norme («IAS 17 (révisée)») remplace la Norme comptable internationale IAS 17, La comptabilisation des contrats de location («IAS 17 d'origine»). IAS 17 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.

Cette Norme présente les améliorations apportées à IAS 17 d'origine qu'elle remplace à l'issue d'un examen effectué dans le cadre d'une révision limitée. Ces améliorations ont été jugées essentielles pour disposer d'un ensemble complet de normes acceptables pour les introductions en bourse et les financements transfrontières. Le Conseil de l'IASB a décidé d'entreprendre une réforme plus fondamentale des normes de comptabilisation des contrats de location.

Les principaux changements par rapport à IAS 17 d'origine sont les suivants:

1. IAS 17 d'origine définissait un contrat de location comme un accord par lequel le bailleur cède au preneur le droit d'utilisation d'un actif moyennant le versement d'un loyer. IAS 17 (révisée) modifie cette définition en remplaçant le terme de «loyer» par l'expression «un paiement ou une série de paiements».

**IAS 17**

2. En stipulant que la classification des contrats de location doit se faire sur la base du degré de transfert au bailleur ou au preneur des risques et des avantages inhérents à la propriété de l'actif loué et en justifiant cette décision par l'application du principe de prééminence de la substance sur la forme, IAS 17 d'origine fournissait des exemples de situations indiquant qu'un contrat de location est un contrat de location-financement. IAS 17 (révisée) fournit une liste d'indicateurs supplémentaires afin de faciliter encore le processus de classification.
3. IAS 17 d'origine utilisait le terme de «durée d'utilité» dans les exemples cités ci-dessus à des fins de comparaison avec la durée du contrat de location dans le processus de classification. IAS 17 (révisée) utilise le terme de «durée de vie économique», en tenant compte du fait qu'un actif pourrait être utilisé par un ou plusieurs utilisateurs.
4. IAS 17 d'origine imposait de fournir des informations sur les loyers conditionnels mais ne disait pas si les loyers conditionnels devaient ou non être inclus dans le calcul des paiements minimaux au titre de la location. IAS 17 (révisée) impose d'exclure les loyers conditionnels des paiements minimaux au titre de la location.
5. IAS 17 n'abordait pas le traitement comptable des coûts directs initiaux encourus par le preneur au titre de la négociation et de la finalisation d'accords de location. IAS 17 fait quelques commentaires sur ce point en imposant d'inclure dans le montant de l'actif loué les coûts directement attribuables à des activités conduites par le preneur pour fixer les termes d'un contrat de location-financement.
6. IAS 17 d'origine laissait au bailleur toute liberté quant au choix de la méthode d'affectation des produits financiers, qu'il pouvait comptabiliser sur la base d'un schéma reflétant un taux de rendement périodique constant, basé sur:

(a) soit l'encours d'investissement net du bailleur au titre du contrat de location-financement; ou

(b) soit l'encours d'investissement net en trésorerie du bailleur au titre du contrat de location-financement.

IAS 17 (révisée) impose de comptabiliser les produits financiers sur une base reflétant un taux de rendement périodique constant de l'encours d'investissement net du bailleur au titre du contrat de location-financement.

7. IAS 17 (révisée) fait référence à la Norme comptable internationale traitant des dépréciations d'actifs en faisant des commentaires sur la nécessité d'évaluer la possibilité d'une dépréciation d'actifs. IAS 17 d'origine ne traitait pas ce problème.
8. IAS 17 (révisée) impose d'améliorer la présentation des informations à fournir par le bailleur et le preneur concernant les contrats de location simple et les contrats de location-financement par rapport aux informations à fournir en vertu d'IAS 17 d'origine en les mettant en caractères gras.

Les nouvelles informations à fournir en vertu d'IAS 17 (révisée) sont notamment:

- (a) un rapprochement entre le total des paiements minimaux au titre de la location de la valeur actuelle des dettes au titre de la location pour trois périodes: moins d'un an, plus d'un an mais moins de cinq ans et plus de cinq ans (informations à fournir par le preneur);
- (b) un rapprochement entre l'investissement brut total au titre du contrat de location et de la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location pour trois périodes: moins d'un an, plus d'un an mais moins de cinq ans et plus de cinq ans (informations à fournir par le bailleur);
- (c) les charges de financement relatives aux points (a) et (b) ci-dessus;
- (d) les paiements minimaux futurs que l'on s'attend à recevoir à la date de clôture en vertu d'accords de sous-location non résiliables;
- (e) la dépréciation de valeur constatée constituée au titre des paiements minimaux à recevoir irrécupérables au titre de la location; et
- (f) les loyers conditionnels comptabilisés en résultat par le bailleur.

## IAS 17

9. IAS 17 d'origine comprenait les annexes 1 à 3 qui présentaient des exemples de situations dans lesquelles un contrat de location serait normalement considéré comme un contrat de location-financement. Ces annexes ne figurent plus dans IAS 17 (révisée) compte tenu des indicateurs complémentaires fournis pour clarifier le processus de classification des contrats de location.
10. Il convient de noter que les dispositions relatives aux cessions-bail, en particulier, celles concernant les cas où la relocation est un contrat de location simple, contiennent des règles qui prescrivent un large éventail de circonstances sur la base des montants relatifs de la juste valeur, de la valeur comptable et du prix de vente. IAS 17 (révisée) comporte une annexe destinée à fournir des commentaires complémentaires pour l'interprétation des dispositions.

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application	1-2
Définition	3-4
Classification des contrats de location	5-11
Les contrats de location dans les états financiers du preneur	12-27
Contrats de location financement	12-24
Contrats de location simple	25-27
Les contrats de location dans les états financiers du bailleur	28-48
Contrats de location financement	28-40
Contrats de location simple	41-48
Les transactions de cession-bail	49-57
Dispositions transitoires	58
Date d'entrée en vigueur	59-60

Les Normes, qui sont présentées en italiques et en caractères gras, doivent se lire dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme et de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas appelées à s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est d'établir, pour le preneur et le bailleur, les principes comptables appropriés et les informations à fournir au titre des contrats de location-financement et des contrats de location simple.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation de tous les contrats de location autres que:***
  - (a) ***Les contrats de location portant sur l'exploration ou l'utilisation de minéraux, de pétrole, de gaz naturel, et autres ressources similaires non renouvelables, et***
  - (b) ***Les accords de licences portant sur des films cinématographiques, des enregistrements vidéo, des pièces de théâtre, des manuscrits, des brevets et des droits d'auteur.***

## IAS 17

Toutefois, la présente norme ne doit pas s'appliquer à l'évaluation faite par

- (a) les locataires, des immeubles de placement détenus en vertu de contrats de location-financement (voir IAS 40, Immeubles de placement); ou
  - (b) les bailleurs, des immeubles de placement loués en vertu d'un contrat de location simple (voir IAS 40, Immeubles de placement);
  - (c) les locataires, des actifs biologiques détenus en vertu de contrats de location de financement (voir IAS 41, Agriculture); ou
  - (d) les bailleurs, des actifs biologiques loués en vertu d'un contrat de location simple (voir IAS 41, Agriculture).
2. La présente Norme s'applique aux accords qui transfèrent le droit d'utilisation des actifs, même s'ils imposent au bailleur des prestations importantes dans le cadre de l'exploitation ou de la maintenance desdits actifs. En revanche, elle ne s'applique pas aux contrats de services qui ne transfèrent pas le droit d'utilisation des actifs de l'une des parties contractantes à l'autre partie.

## DÉFINITIONS

3. Dans la présente Norme, les termes suivants ont les significations indiquées ci-après:

*Un contrat de location est un accord par lequel le bailleur cède au preneur pour une période déterminée, le droit d'utilisation d'un actif en échange d'un paiement ou d'une série de paiements.*

*Un contrat de location-financement est un contrat de location ayant pour effet de transférer au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif. Le transfert de propriété peut intervenir ou non, in fine.*

*Un contrat de location simple désigne tout contrat de location autre qu'un contrat de location-financement.*

*Un contrat de location non résiliable est un contrat de location pouvant être résilié uniquement:*

- (a) si une éventualité peu probable survient;
- (b) avec l'autorisation du bailleur;
- (c) si le preneur conclut avec le même bailleur un nouveau contrat de location portant sur le même actif ou sur un actif équivalent; ou
- (d) lors du paiement par le preneur d'une somme complémentaire telle qu'il existe, dès le commencement du contrat, la certitude raisonnable que le contrat de location sera poursuivi.

*Le commencement du contrat de location est la date de signature du contrat de location ou, si elle est antérieure, la date d'engagement réciproque des parties sur les principales clauses du contrat de location.*

*La durée du contrat de location désigne la période non résiliable pour laquelle le preneur s'est engagé à louer l'actif ainsi que toutes périodes ultérieures pour lesquelles le preneur a l'option d'obtenir la poursuite de son contrat de location moyennant ou non le paiement d'une somme complémentaire dans la mesure où, dès le commencement du contrat de location, on peut avoir la certitude raisonnable que le preneur exercera son option.*

*Les paiements minimaux au titre de la location sont les paiements que le preneur est, ou peut être, tenu d'effectuer pendant la durée du contrat de location, à l'exclusion du loyer conditionnel, du coût des services et des taxes à payer par le bailleur et à lui rembourser, ainsi que:*

- (a) pour le preneur, tous les montants garantis par lui ou par une personne qui lui est liée; ou

(b) *pour le bailleur, toute valeur résiduelle dont le paiement lui est garanti:*

- (i) *par le preneur;*
- (ii) *par une personne liée au preneur; ou*
- (iii) *par un tiers indépendant ayant la capacité financière d'honorer cette garantie.*

*Toutefois, si le preneur a la possibilité d'acquérir l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à la juste valeur de l'actif à la date à laquelle l'option peut être levée pour que l'on ait, dès le commencement du contrat de location, la certitude raisonnable que l'option sera levée, les paiements minimaux au titre de la location englobent les montants minimaux à payer au titre de la location sur la durée du contrat de location et le paiement à effectuer pour lever ladite option d'achat.*

*La juste valeur est le montant auquel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions normales de concurrence.*

*La durée de vie économique désigne soit:*

- (a) *la période attendue d'utilisation économique d'un actif par un ou plusieurs utilisateurs; ou*
- (b) *le nombre d'unités de production ou d'unités similaires attendues de l'utilisation de l'actif par un ou plusieurs utilisateurs.*

*La durée d'utilité est la période restante à courir depuis le début du contrat de location, pendant laquelle l'entreprise s'attend à consommer les avantages économiques liés à l'actif sans être limitée par la durée du contrat de location.*

*La valeur résiduelle garantie est:*

- (a) *pour le preneur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne qui lui est liée (le montant de la garantie étant le montant maximum qui pourrait devenir exigible dans toute circonstance); et*
- (b) *pour le bailleur, la part de la valeur résiduelle qui est garantie par le preneur ou par une personne non liée au bailleur qui a la capacité financière d'assumer les obligations de garantie.*

*La valeur résiduelle non garantie est la portion de la valeur résiduelle de l'actif loué dont la réalisation par le bailleur n'est pas assurée ou qui est garantie uniquement par une partie liée au bailleur.*

*L'investissement brut dans le contrat de location est la somme des paiements minimaux au titre de la location d'un contrat de location-financement du point de vue du bailleur, majoré de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur.*

*Les produits financiers non acquis sont la différence entre:*

- (a) *la somme des paiements minimaux au titre de la location financement du point de vue du bailleur majorée de toute valeur résiduelle non garantie revenant au bailleur; et*
- (b) *la valeur de (a) ci-dessus, actualisée au taux d'intérêt implicite du contrat de location.*

*L'investissement net dans le contrat de location est l'investissement brut dans ledit contrat diminué des produits financiers non acquis.*

*Le taux d'intérêt implicite du contrat de location est le taux d'actualisation qui donne, au commencement du contrat de location, une valeur actuelle cumulée (a) des paiements minimaux au titre de la location, et de (b) la valeur résiduelle non garantie égale à la juste valeur de l'actif loué.*

*Le taux marginal d'endettement du preneur est le taux d'intérêt que le preneur aurait à payer pour un contrat de location similaire ou, si celui-ci ne peut être déterminé, le taux d'intérêt qu'obtiendrait le preneur, au commencement du contrat de location, pour emprunter sur une durée et avec une garantie similaires les fonds nécessaires à l'acquisition de l'actif.*

## IAS 17

***Le loyer conditionnel désigne la partie des paiements au titre de la location dont le montant n'est pas fixé mais qui est établie sur la base d'un facteur autre que l'écoulement du temps (e. g., pourcentage du chiffre d'affaires, degré d'utilisation, indices des prix, taux d'intérêt du marché).***

4. La définition d'un contrat de location s'étend aux contrats de location d'un actif qui contiennent une disposition donnant au locataire la possibilité d'acquérir la propriété de l'actif sous réserve de remplir des conditions convenues. Ces contrats sont parfois appelés contrats de location avec option d'achat.

## CLASSIFICATION DES CONTRATS DE LOCATION

5. La classification des contrats de location adoptée par la présente Norme se fonde sur le degré d'imputation au bailleur ou au preneur des risques et des avantages inhérents à la propriété d'un actif loué. Les risques incluent les pertes éventuelles résultant de la sous-utilisation des capacités ou de l'obsolescence technologique ainsi que des variations de la rentabilité dues à l'évolution de la conjoncture économique. Les avantages peuvent être représentés par l'espérance d'une exploitation rentable sur la durée de vie économique de l'actif et d'un gain résultant d'une appréciation de sa valeur ou de la réalisation d'une valeur résiduelle.
6. Un contrat de location est classé en tant que contrat de location-financement s'il transfère au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Un contrat de location est classé en tant que contrat de location simple s'il ne transfère pas au preneur la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété.
7. Dans la mesure où la transaction entre un bailleur et un preneur repose sur un contrat de location commun aux deux parties, il convient d'utiliser des définitions cohérentes. L'application de ces définitions aux circonstances spécifiques à chacune des parties peut parfois conduire le bailleur et le preneur à classer un même contrat différemment.
8. Qu'un contrat de location soit un contrat de location-financement ou un contrat de location simple dépend de la réalité de la transaction plutôt que de la forme du contrat <sup>(1)</sup>. Les exemples de situations qui conduiraient normalement à ce qu'un contrat soit classé en tant que contrat de location-financement sont les suivants:
  - (a) le contrat de location transfère la propriété de l'actif au preneur au terme de la durée du contrat de location;
  - (b) le contrat de location donne au preneur l'option d'acheter l'actif à un prix qui devrait être suffisamment inférieur à sa juste valeur à la date à laquelle l'option peut être levée pour que, dès le commencement du contrat de location, on ait la certitude raisonnable que l'option sera levée;
  - (c) la durée du contrat de location couvre la majeure partie de la durée de vie économique de l'actif même s'il n'y a pas transfert de propriété;
  - (d) au commencement du contrat de location, la valeur actualisée des paiements minimaux au titre de la location s'élève au moins à la quasi-totalité de la juste valeur de l'actif loué; et
  - (e) les actifs loués sont d'une nature tellement spécifique que seul le preneur peut les utiliser sans leur apporter de modifications majeures.
9. Les indicateurs de situations qui, individuellement ou conjointement, pourraient conduire à classer un contrat en tant que contrat de location-financement sont les suivants:
  - (a) si le preneur peut résilier le contrat de location, les pertes subies par le bailleur relatives à la résiliation sont à la charge du preneur;
  - (b) les profits ou pertes résultant de la variation de la juste valeur de la valeur résiduelle sont à la charge du preneur (par exemple sous la forme d'une diminution de loyer égale à la majeure partie du produit de cession à la fin du contrat de location); et
  - (c) le preneur a la faculté de poursuivre la location pour une deuxième période moyennant un loyer sensiblement inférieur au prix du marché.

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC-27: Évaluer la substance des transactions sous la forme juridique d'un contrat de location.

10. La classification du contrat de location s'opère au commencement du contrat de location. Si, à un moment donné, le preneur et le bailleur conviennent de modifier les dispositions du contrat de location, autrement que par un renouvellement du contrat de location, de telle sorte que le contrat de location aurait été classé différemment, selon les critères des paragraphes 5 à 9, si ces modifications étaient intervenues au commencement du contrat de location, l'accord révisé est considéré, pour toute sa durée, comme un nouvel accord. Les changements affectant les estimations (par exemple, les changements d'estimation de la durée de vie économique ou de la valeur résiduelle du bien loué) ou les circonstances (par exemple, une défaillance du preneur) n'entraînent pas une nouvelle classification du contrat de location pour les besoins comptables.
11. Les contrats de location de terrains et de constructions sont classés en tant que contrat de location simple ou location-financement, de la même manière que pour les contrats de location portant sur d'autres actifs. Toutefois, le terrain présente la caractéristique d'avoir normalement une durée de vie économique infinie et, s'il n'est pas prévu d'en transférer la propriété au preneur à l'issue de la durée du contrat de location, le preneur ne reçoit pas la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété. Un versement initial effectué à ce titre représente des pré-loyers qui sont amortis sur la durée de contrat de location conformément aux avantages procurés.

#### LES CONTRATS DE LOCATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS DU PRENEUR

##### *Contrats de location-financement*

12. ***Au bilan du preneur, les contrats de location-financement doivent être comptabilisés à l'actif et au passif pour des montants égaux, au commencement du contrat de location, à la juste valeur du bien loué ou, si celle-ci est inférieure, à la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location. Pour calculer la valeur actuelle des paiements minimaux au titre de la location, le facteur d'actualisation est le taux d'intérêt implicite du contrat de location si celui-ci peut être déterminé; sinon, le taux d'emprunt marginal du preneur doit être utilisé.***
13. Les transactions et autres événements sont comptabilisés et présentés en fonction de leur substance et de leur réalité financière et non pas seulement de leur forme juridique. Alors que la forme juridique d'un contrat de location est le fait que le preneur peut n'acquérir aucun titre légal sur l'actif loué, dans le cas de contrats de location-financement, la substance et la réalité financière sont le fait que le preneur acquiert les avantages économiques de l'utilisation de l'actif loué pour la majeure partie de sa durée de vie économique et qu'en échange il s'oblige à payer pour ce droit un montant approximativement égal à la juste valeur de l'actif augmentée de la charge financière correspondante.
14. Si ces transactions de location ne se reflètent pas au bilan du preneur, les ressources économiques et le niveau des obligations d'une entreprise sont sous-évalués, ce qui a un effet de distorsion des ratios financiers. Il convient donc qu'au bilan du preneur un contrat de location soit comptabilisé à la fois comme un actif et comme une obligation d'effectuer les paiements futurs au titre de la location. Au commencement du contrat de location, l'actif et le passif correspondant aux paiements futurs au titre de la location sont portés au bilan pour les mêmes montants.
15. Dans les états financiers, il ne convient pas de présenter les dettes correspondant aux actifs loués en déduction des actifs loués. Si, pour la présentation des passifs au bilan, on distingue les passifs courants des passifs non courants, la même distinction est faite pour les passifs liés aux contrats de location.
16. Les coûts directs initiaux sont souvent encourus pour des activités de location spécifiques telles que la négociation et la finalisation des accords de location. Les coûts identifiés comme directement attribuables à des activités conduites par le preneur en vue d'un contrat de location-financement sont inclus dans le montant comptabilisé à l'actif en vertu du contrat de location.
17. ***Les paiements au titre de la location doivent être ventilés entre la charge financière et l'amortissement du solde de la dette. La charge financière doit être répartie sur les différentes périodes couvertes par le contrat de location de manière à obtenir un taux d'intérêt périodique constant sur le solde restant dû au passif au titre de chaque période.***
18. Dans la pratique, la ventilation de la charge financière entre les différents exercices couverts par le contrat de location peut faire l'objet d'approximation pour simplifier les calculs.

## IAS 17

19. ***Pour chaque exercice comptable, un contrat de location-financement donne lieu à une charge d'amortissement de l'actif amortissable et à une charge financière. La politique d'amortissement des actifs loués doit être cohérente avec celle applicable aux actifs amortissables que possède l'entreprise et la dotation aux amortissements doit être calculée IAS 16, Immobilisations corporelles et IAS 38, Immobilisations incorporelles. Si l'on n'a pas une certitude raisonnable que le preneur devienne propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, l'actif doit être totalement amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location et de sa durée d'utilité.***
20. Le montant amortissable d'un actif loué est affecté à chaque exercice comptable de la période d'utilisation escomptée sur une base systématique et cohérente avec la politique d'amortissement appliquée par le preneur aux actifs amortissables dont il est propriétaire. Si l'on a la certitude raisonnable que le preneur deviendra propriétaire de l'actif à la fin du contrat de location, la période d'utilisation retenue est la durée d'utilité, sinon l'actif est amorti sur la plus courte de la durée du contrat de location ou de sa durée d'utilité.
21. La total de la charge d'amortissement de l'actif et de la charge financière de l'exercice étant rarement identique aux paiements au titre de la location à effectuer au titre de la période, il est inapproprié de se contenter de comptabiliser en charges dans le compte de résultat les paiements au titre de la location à effectuer. En conséquence, le montant de l'actif et du passif correspondant ne seront vraisemblablement pas identiques après le commencement du contrat de location.
22. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, c'est-à-dire si les avantages économiques futurs escomptés de cet actif sont inférieurs à sa valeur comptable, l'entreprise applique la Norme comptable internationale traitant de la dépréciation des actifs. Cette Norme indique comment une entreprise doit procéder à l'examen de la valeur comptable de ses actifs, comment elle doit déterminer la valeur récupérable d'un actif et quand elle doit comptabiliser ou reprendre une perte de valeur.
23. ***Pour les contrats de location-financement, le preneur doit fournir en plus des informations imposées par IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation, les informations suivantes:***
- (a) ***pour chaque catégorie d'actif, la valeur nette comptable à la date de clôture;***
  - (b) ***un rapprochement entre le total des paiements minimaux au titre de la location à la date de clôture et leur valeur actuelle. en outre, l'entreprise doit indiquer, à la date de clôture, le total des paiements minimaux au titre de la location et leur valeur actuelle, pour chacune des périodes suivantes:***
    - (i) ***à moins d'un an;***
    - (ii) ***à plus d'un an mais moins de cinq ans;***
    - (iii) ***à plus de cinq ans;***
  - (c) ***les loyers conditionnels inclus dans le résultat de l'exercice;***
  - (d) ***le total à la date de clôture des futurs paiements minimaux de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables; et***
  - (e) ***une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter:***
    - (i) ***la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels;***
    - (ii) ***l'existence d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes; et***
    - (iii) ***les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.***
24. De plus, les informations à fournir en rapport avec la norme IAS 16, Immobilisations corporelles, IAS 36, Dépréciation d'actifs, IAS 38, Immobilisations incorporelles, IAS 40, Immeubles de placement et IAS 41, Agriculture, s'appliquent aux montants des actifs loués en vertu de contrats de location-financement que le preneur comptabilise comme des achats d'actifs.

*Contrats de location simple*

25. **Les paiements au titre du contrat de location simple doivent être comptabilisés en charges dans le compte de résultat sur une base linéaire pendant toute la durée du contrat de location à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur <sup>(2)</sup>.**
26. Pour les contrats de location simple, les paiements au titre de la location (à l'exclusion du coût des services tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en charges dans le compte de résultat sur une base linéaire à moins qu'une autre base systématique de comptabilisation soit représentative de l'échelonnement dans le temps des avantages qu'en retirera l'utilisateur, même si les paiements ne sont pas effectués sur cette base.
27. Pour les contrats de location simple, le preneur doit fournir, en plus des informations imposées par IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation, les informations suivantes:
- (a) le montant total des paiements minimaux futurs à effectuer au titre de la location en vertu de contrats de location simple non résiliables pour chacune des périodes suivantes:
    - (i) à moins d'un an;
    - (ii) à plus d'un an mais moins de cinq ans;
    - (iii) à plus de cinq ans;
  - (b) le total à la date de clôture des futurs paiements minimaux de contrats de sous-location que l'on s'attend à recevoir au titre de contrats de sous-location non résiliables;
  - (c) le montant des paiements de location et de sous-location comptabilisés dans le résultat de l'exercice en indiquant séparément les montants correspondant aux paiements minimaux, les loyers conditionnels et le revenu des sous-locations;
  - (d) une description générale des principales dispositions des contrats de location du preneur comprenant, sans toutefois s'y limiter:
    - (i) la base de détermination des paiements au titre des loyers conditionnels;
    - (ii) l'existence d'options de renouvellement ou d'achat et de clauses d'indexation, et leurs termes; et
    - (iii) les restrictions imposées par les dispositions contractuelles concernant notamment les dividendes, l'endettement complémentaire et d'autres locations.

## LA COMPTABILISATION DES CONTRATS DE LOCATION DANS LES ÉTATS FINANCIERS DU BAILLEUR

*Contrats de location-financement*

28. **Le bailleur doit comptabiliser dans son bilan les actifs détenus en vertu d'un contrat de location-financement et les présenter comme des créances pour un montant égal à l'investissement net dans le contrat de location.**
29. Dans un contrat de location-financement, le bailleur transfère la quasi-totalité des risques et des avantages inhérents à la propriété juridique; en conséquence, il comptabilise le paiement à recevoir au titre de la location en remboursement du principal et en produits financiers pour se rembourser et se rémunérer de son investissement et de ses services.
30. **La comptabilisation des produits financiers doit s'effectuer sur la base d'une formule traduisant un taux de rentabilité périodique constant sur l'en cours d'investissement net restant du bailleur, tel que défini dans le contrat de location-financement.**
31. Le bailleur vise à répartir les produits financiers sur la durée du contrat de location selon une base systématique et rationnelle. Cette imputation se fait sur la base d'un schéma reflétant une rentabilité périodique constante de l'encours d'investissement net du bailleur tel que défini dans le contrat de location-financement. Les paiements au titre de la location correspondant à l'exercice sont imputés, à l'exclusion du coût des services, sur l'investissement brut résultant du contrat de location pour diminuer à la fois le montant du principal et le montant des produits financiers non acquis.

<sup>(2)</sup> Vois aussi SIC-15: Avantages dans les contrats de location simple.

## IAS 17

32. Les valeurs résiduelles estimées et non garanties retenues pour le calcul de l'investissement brut du bailleur dans un contrat de location sont révisées régulièrement. Si l'on constate une diminution de la valeur résiduelle estimée non garantie, l'imputation des produits sur la durée du contrat de location est revue et toute diminution au titre de montants déjà constatés par régularisation est immédiatement comptabilisée.
33. Lors de la négociation et la rédaction d'un contrat de location, le bailleur encourt souvent des coûts directs initiaux tels que commissions et honoraires juridiques. Pour les contrats de location-financement, ces coûts directs initiaux sont encourus en vue de dégager des produits financiers et sont soit comptabilisés immédiatement en résultat soit imputés aux dits produits financiers sur toute la durée du contrat de location. Dans ce dernier cas, on peut comptabiliser les coûts en charges au fur et à mesure qu'ils sont encourus et comptabiliser en produits sur le même exercice une partie des produits financiers non acquis égale au montant des coûts directs initiaux.
34. **Les bailleurs qui sont fabricants ou distributeurs doivent comptabiliser les profits ou pertes sur ventes dans le résultat de l'exercice conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes fermes. Si les taux d'intérêt du contrat de location sont artificiellement bas, le profit doit être limité à ce qu'il aurait été si l'on avait utilisé un taux d'intérêt commercial. Les coûts directs initiaux doivent être comptabilisés en résultat au commencement du contrat de location.**
35. Les fabricants ou les distributeurs donnent souvent à leurs clients le choix entre l'achat ou la location d'un actif. Pour les bailleurs fabricants ou distributeurs, un contrat de location-financement génère deux types de revenus:
- (a) le profit ou la perte équivalant au profit ou à la perte résultant d'une vente ferme de l'actif loué, au prix de vente normal, tenant compte d'éventuelles ristournes ou remises commerciales; et
  - (b) le produit financier sur la durée du contrat de location.
36. Le montant de produits enregistré au début d'un contrat de location-financement par un bailleur fabricant ou distributeur est la juste valeur de l'actif ou, si elle est inférieure, la valeur actuelle des paiements minimaux revenant au bailleur au titre de la location, calculée en utilisant un taux d'intérêt commercial. Le coût des ventes comptabilisé au début de la durée du contrat de location est le coût, ou la valeur comptable si elle est différente, du bien loué, moins la valeur actuelle de la valeur résiduelle non garantie. La différence entre le produit des ventes et le coût des ventes est le profit qui est comptabilisé conformément aux principes retenus par l'entreprise pour ses ventes.
37. Les bailleurs fabricants ou distributeurs proposent parfois des taux d'intérêt artificiellement bas pour attirer les clients. L'utilisation d'un taux artificiellement bas aurait pour effet de comptabiliser au moment de la vente une partie excessive du revenu total de la transaction. Si les taux d'intérêt donnés sont artificiellement bas, le profit réalisé sur la vente sera limité au profit que l'on obtiendrait si l'on facturait un taux d'intérêt commercial.
38. Les coûts directs initiaux sont comptabilisés en charges au début du contrat de location car ils sont essentiellement liés à la réalisation par le fabricant ou le distributeur d'un profit sur les ventes.
39. **Pour les contrats de location-financement, le bailleur doit fournir, en plus des informations imposées par IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation, les informations suivantes:**
- (a) **un rapprochement entre l'investissement brut total dans le contrat de location à la date de clôture et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location à la date de clôture. en outre, l'entreprise doit indiquer, à la date de clôture, l'investissement brut total dans le contrat de location et la valeur actuelle des paiements minimaux à recevoir au titre de la location, à chacune des périodes suivantes:**
    - (i) **à moins d'un an;**
    - (ii) **à plus d'un an mais moins de cinq ans;**
    - (iii) **à plus de cinq ans;**
  - (b) **les produits financiers non acquis;**
  - (c) **les valeurs résiduelles non garanties revenant au bailleur;**
  - (d) **la correction de valeur cumulée des paiements minimaux au titre de la location non recouvrables;**

(e) *les loyers conditionnels comptabilisés en résultat; et*

(f) *une description générale des principales dispositions des contrats de location du bailleur.*

40. Comme indicateur de croissance, il est souvent utile d'indiquer également l'investissement brut diminué des produits non acquis dans les affaires nouvelles de l'exercice, après déduction des montants correspondants aux contrats de location résiliés.

#### *Contrats de location simple*

41. *Les actifs faisant l'objet de contrats de location simple doivent être présentés au bilan du bailleur selon la nature de l'actif.*

42. *Les revenus locatifs provenant des contrats de location simple doivent être comptabilisés en produits de façon linéaire sur toute la durée de contrat de location à moins qu'une autre base systématique soit plus représentative de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué<sup>(3)</sup>.*

43. Les coûts, y compris l'amortissement, encourus pour que les revenus locatifs soient acquis sont comptabilisés en charges. Les revenus locatifs (à l'exclusion des sommes reçues au titre de services fournis tels que l'assurance et la maintenance) sont comptabilisés en produits sur toute la durée du contrat de location selon une méthode linéaire, même si les recettes ne le sont pas sur cette base, à moins qu'une autre base systématique permette de mieux rendre compte de l'échelonnement dans le temps de la diminution de l'avantage retiré de l'utilisation de l'actif loué.

44. Les coûts directs initiaux encourus spécifiquement pour que les recettes d'un contrat de location simple soient acquises sont, soit différés et imputés aux produits sur la durée du contrat de location au prorata des loyers comptabilisés, soit comptabilisés en charges dans le compte de résultat de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

45. *L'amortissement des actifs amortissables loués doit se faire sur une base cohérente avec la politique normalement suivie par le bailleur pour l'amortissement d'actifs similaires, et la dotation aux amortissements doit être calculée sur la base indiquée dans IAS 16, Immobilisations corporelles et IAS 38 immobilisations incorporelles.*

46. Pour déterminer si un actif loué a subi une dépréciation, c'est-à-dire si les avantages économiques futurs attendus de cet actif sont inférieurs à sa valeur comptable, une entreprise applique la Norme comptable internationale traitant des dépréciation d'actifs. Cette norme indique comment une entreprise doit revoir la valeur nette comptable de ses actifs, comment elle doit déterminer la valeur recouvrable d'un actif et quand elle doit comptabiliser ou reprendre une perte de valeur.

47. Un bailleur qui est fabricant ou distributeur ne doit pas comptabiliser de profit de vente lorsqu'il conclut un contrat de location car l'opération n'équivaut pas à une vente.

48. *Pour les contrats de location simple, le bailleur doit fournir, en plus des informations imposées par IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation, les informations suivantes:*

(a) *le montant des paiements minimaux futurs à recevoir au titre de contrats de location simple non résiliables en cumul et pour chacune des périodes suivantes:*

(i) *à moins d'un an;*

(ii) *à plus d'un an mais moins de cinq ans;*

(iii) *à plus de cinq ans;*

(b) *le montant total des loyers conditionnels comptabilisés en résultat; et*

(c) *une description générale des principales dispositions des contrats de location du bailleur.*

48A. De plus, les informations à fournir selon IAS 16, Immobilisations corporelles, IAS 36 Dépréciation d'actifs, IAS 38, Immobilisations incorporelles, IAS 40, Immeubles de placement et IAS 41 Agriculture, s'appliquent aux actifs loués en vertu de contrats de location simple.

<sup>(3)</sup> Voir aussi SIC-15: Avantages dans les contrats de location simple.

## IAS 17

## TRANSACTIONS DE CESSION-BAIL

49. Une transaction de cession-bail est une opération par laquelle le propriétaire d'un bien le cède à un tiers pour le reprendre à bail. Le paiement au titre de la location et le prix de vente sont généralement liés car ils sont négociés ensemble. La comptabilisation d'une opération de cession-bail dépend de la catégorie du contrat de location.
50. ***Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location-financement, l'excédent éventuel des produits de cession par rapport à la valeur comptable ne doit pas être immédiatement comptabilisé en résultat dans les états financiers du vendeur-preneur. L'excédent doit, au contraire, être différé et amorti sur la durée du contrat de location.***
51. Si l'opération de cession-bail débouche sur une location-financement, la transaction est pour le bailleur un moyen d'accorder un financement au preneur, l'actif tenant lieu de sûreté. C'est pourquoi il ne convient pas de considérer un excédent des produits de cessions par rapport à la valeur comptable comme un produit. Un tel excédent est différé et amorti sur la durée du contrat de location.
52. ***Si une transaction de cession-bail débouche sur un contrat de location simple et s'il est clair que la transaction est effectuée à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement. Si le prix de vente est inférieur à la juste valeur, tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement; cependant, si la perte est compensée par des paiements futurs inférieurs au prix du marché, elle doit être différée et amortie proportionnellement aux paiements au titre de la location sur la période pendant laquelle il est prévu d'utiliser l'actif. Si le prix de vente est supérieur à la juste valeur, l'excédent doit être différé et amorti sur la durée d'utilisation attendue de l'actif.***
53. Si la cession-bail débouche sur un contrat de location simple et si les paiements au titre de la location et le prix de vente sont établis à la juste valeur de l'actif, la transaction de vente a été normale et tout profit ou perte doit être comptabilisé immédiatement.
54. ***Pour les contrats de location simple, si la juste valeur lors de la transaction de cession-bail est inférieure à la valeur comptable de l'actif, une perte égale au montant de la différence entre la valeur comptable et la juste valeur doit être comptabilisée immédiatement.***
55. Pour les contrats de location-financement, un tel ajustement n'est pas nécessaire sauf s'il y a eu dépréciation, auquel cas la valeur comptable est ramenée à la valeur recouvrable conformément à la Norme comptable internationale traitant des dépréciations d'actifs.
56. Les informations à fournir par le preneur et le bailleur s'appliquent également aux opérations de cession-bail. La description à fournir des accords de location d'un montant significatif conduit à indiquer les dispositions uniques ou exceptionnelles de l'accord ou les termes de l'opération de cession-bail.
57. Les opérations de cession-bail peuvent satisfaire aux critères de présentation distincte d'informations définis au paragraphe 16 de la Norme IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

58. ***L'application rétrospective de la présente Norme est encouragée mais non imposée. Si la Norme n'est pas appliquée de manière rétrospective, le solde de tout contrat de location-financement préexistant est considéré avoir été correctement déterminé par le bailleur et doit être ultérieurement comptabilisé conformément aux dispositions de la présente Norme.***

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

59. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999. Si une entreprise applique cette Norme aux états financiers pour les exercices antérieurs au lieu d'appliquer IAS 17, La comptabilisation des contrats de location, approuvée en 1982, elle doit l'indiquer.***
60. La présente Norme remplace IAS 17, La comptabilisation des contrats de location, approuvée en 1982.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 18  
(RÉVISÉE EN 1993)**

**Produits des activités ordinaires**

En 1998, IAS 39: Instruments financiers: comptabilisation et évaluation modifie le paragraphe 11 de IAS 18 en insérant une référence à IAS 39.

En mai 1999, IAS 10 (révisée en 1999): Éventualités et événements survenant après la date de clôture, a modifié le paragraphe 36. Le texte modifié est entré en vigueur pour les états financiers annuels couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

En janvier 2001, IAS 41, Agriculture, a modifié le paragraphe 6. IAS 41 entrera en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Les interprétations du SIC suivantes font référence à l'IAS 18:

- SIC-27: Évaluer la substance des transactions sous la forme juridique d'un contrat de location.
- SIC-31: Produits des activités ordinaires — Opérations de troc portant sur des services de publicité.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-6
Définitions	7-8
Évaluation des produits des activités ordinaires	9-12
Identification de la transaction	13
Vente de biens	14-19
Prestation de services	20-28
Intérêts, redevances et dividendes	29-34
Informations à fournir	35-36
Date d'entrée en vigueur	37

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir paragraphe 12 de la Préface).

OBJECTIF

Les produits sont définis dans le cadre pour la préparation et la présentation des états financiers comme les accroissements des avantages économiques intervenus au cours de l'exercice sous forme d'entrées ou d'augmentations de valeur des actifs ou de diminutions des passifs qui conduisent à des accroissements des capitaux propres autres que ceux issus des apports effectués par les participants aux capitaux propres. Les produits regroupent à la fois les produits des activités ordinaires et les profits. Les produits des activités ordinaires sont les produits qui proviennent des activités ordinaires de l'entreprise et que l'on désigne sous différentes appellations telles que ventes, honoraires, intérêts, dividendes et redevances. L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des produits des activités ordinaires provenant de certains types de transactions et événements.

**IAS 18**

La question fondamentale quant à la comptabilisation des produits des activités ordinaires est de déterminer quand il faut les comptabiliser. Les produits des activités ordinaires sont comptabilisés lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise et que l'on peut évaluer ces avantages de façon fiable. La présente Norme identifie les circonstances dans lesquelles ces critères seront satisfaits et où, en conséquence, les produits des activités ordinaires seront comptabilisés. Elle donne également des commentaires pratiques sur l'application de ces critères.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires provenant des transactions et événements suivants:***
  - (a) ***la vente de biens;***
  - (b) ***la prestation de services; et***
  - (c) ***l'utilisation par des tiers d'actifs de l'entreprise produisant des intérêts, des redevances et des dividendes.***
2. La présente Norme annule et remplace la Norme comptable internationale IAS 18, La constatation des produits, approuvée en 1982.
3. Les biens comprennent les biens produits par l'entreprise en vue de leur vente et les biens achetés en vue de leur revente, tels que les marchandises achetées par un détaillant ou les terrains et autres biens immobiliers détenus en vue de leur revente.
4. La prestation de services implique généralement l'exécution par l'entreprise d'une tâche convenue contractuellement dans un délai convenu. Les services peuvent être rendus au cours d'un seul exercice ou sur plusieurs exercices. Certains contrats de prestation de services sont directement liés aux contrats de construction, par exemple les contrats d'ingénierie ou d'architecture. Les produits des activités ordinaires provenant de tels contrats ne sont pas traités dans la présente Norme mais sont traités en conformité avec les dispositions relatives aux contrats de construction, telles qu'elles sont précisées dans IAS 11, Contrats de construction.
5. L'utilisation par d'autres d'actifs de l'entreprise génère des produits des activités ordinaires sous la forme:
  - (a) d'intérêts — rémunération de l'utilisation de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie ou montants dus à l'entreprise;
  - (b) de redevances — rémunération de l'utilisation d'actifs à long terme de l'entreprise par exemple les brevets, marques, droits de reproduction et logiciels; et
  - (c) de dividendes — distribution de bénéfices aux détenteurs d'instruments de capitaux propres en proportion des droits qu'ils détiennent dans une catégorie de titres composant le capital.
6. La présente Norme ne traite pas des produits des activités ordinaires provenant:
  - (a) des contrats de location (voir IAS 17, Contrats de location);
  - (b) des dividendes issus de participations comptabilisées suivant la méthode de la mise en équivalence (voir IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées);
  - (c) des contrats d'assurance des entreprises d'assurance;
  - (d) des changements de la juste valeur des actifs financiers et passifs financiers ou de leur cession (voir IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation);
  - (e) des changements dans la valeur d'autres actifs courants;
  - (f) de la comptabilisation initiale et de variations enregistrées dans la juste valeur des actifs biologiques liés à l'activité agricole (voir IAS 41, Agriculture);
  - (g) de la comptabilisation initiale de produits agricoles (voir IAS 41, Agriculture); et
  - (h) de l'extraction de minerais.

## DÉFINITIONS

7. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Les produits des activités ordinaires sont les entrées brutes d'avantages économiques au cours de l'exercice dans le cadre des activités ordinaires d'une entreprise lorsque ces entrées conduisent à des augmentations des capitaux propres, autres que les augmentations relatives aux apports des participants aux capitaux propres.**

**La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.**

8. Les produits des activités ordinaires ne comprennent que les entrées brutes d'avantages économiques reçus ou à recevoir par l'entreprise pour son propre compte. Les montants collectés pour le compte de tiers tels que les taxes sur les ventes, les taxes sur les biens et services et les taxes à la valeur ajoutée ne sont pas des avantages économiques qui vont à l'entreprise et ils n'aboutissent pas à une augmentation des capitaux propres. En conséquence, ils sont exclus des produits des activités ordinaires. De même, dans une relation de mandat, les entrées brutes d'avantages économiques comprennent des montants collectés pour le compte du mandant et ne conduisent pas à une augmentation des capitaux propres pour l'entreprise. Les montants collectés pour le compte du mandant ne sont pas des produits des activités ordinaires. Dans ce cas, les produits des activités ordinaires correspondent au montant des commissions.

## ÉVALUATION DES PRODUITS DES ACTIVITÉS ORDINAIRES

9. **Les produits des activités ordinaires doivent être évalués à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir<sup>(1)</sup>.**
10. Le montant des produits des activités ordinaires provenant d'une transaction est en général déterminé par accord entre l'entreprise et l'acheteur ou l'utilisateur de l'actif. Ce montant est évalué à la juste valeur de la contrepartie reçue ou à recevoir en tenant compte du montant de toute remise commerciale ou rabais pour quantités consenti par l'entreprise.
11. Dans la plupart des cas, la contrepartie se présente sous forme de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie et le montant des produits des activités ordinaires est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie reçu ou à recevoir. Toutefois, lorsque l'entrée de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie est différée, la juste valeur de la contrepartie peut être inférieure au montant nominal de la trésorerie reçue ou à recevoir. Par exemple, une entreprise peut consentir un crédit sans intérêt à l'acheteur ou accepter un effet à recevoir porteur d'un taux d'intérêt inférieur à celui du marché à titre de contrepartie de la vente de biens. Lorsque l'accord constitue effectivement une transaction de financement, la juste valeur de la contrepartie est déterminée en actualisant l'ensemble des recettes futures au moyen d'un taux d'intérêt implicite. On désigne par taux d'intérêt implicite le taux le plus facilement déterminable entre:
- (a) le taux qui prévaut pour un instrument financier similaire provenant d'un émetteur ayant une notation similaire; ou
  - (b) le taux d'intérêt qui permet de rendre le montant nominal de l'instrument égal au prix de vente actuel au comptant des biens ou services.

La différence entre la juste valeur et le montant nominal de la contrepartie est comptabilisée en produits financiers selon les paragraphes 29 et 30 et selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.

12. Lorsque des biens ou des services sont échangés ou troqués contre des biens ou services de nature et de valeur similaires, l'échange n'est pas considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires. C'est souvent le cas avec des matières telles que le pétrole ou le lait pour lesquelles les fournisseurs échangent ou troquent des stocks en divers endroits pour satisfaire à la demande en temps voulu en un endroit donné. Lorsque des biens sont vendus ou des services sont rendus en échange de biens ou services dissemblables, l'échange est considéré comme une transaction générant des produits des activités ordinaires. Ces produits des activités ordinaires sont évalués à la juste valeur des biens ou services reçus, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transférées. Lorsque la juste valeur des biens ou services reçus ne peut être évaluée de façon fiable, le produit des activités ordinaires est évalué à la juste valeur des biens ou services donnés en échange, ajustée du montant de la trésorerie ou de l'équivalent de trésorerie transférée.

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC-31: Produit des activités ordinaires — Transactions Barter faisant intervenir les services de publicité.

## IAS 18

## IDENTIFICATION DE LA TRANSACTION

13. Les critères de comptabilisation de la présente Norme sont en général appliqués séparément à chaque transaction. Toutefois, dans certaines circonstances, il est nécessaire d'appliquer les critères de comptabilisation aux éléments séparément identifiables d'une transaction unique afin de refléter la substance de cette transaction. Par exemple, lorsque le prix de vente d'un produit comprend un montant identifiable au titre de services ultérieurs, ce montant est différé et comptabilisé en produits des activités ordinaires sur la période au cours de laquelle le service sera exécuté. À l'inverse, les critères de comptabilisation sont appliqués à deux ou plusieurs transactions regroupées lorsque celles-ci sont liées de telle façon que leur incidence commerciale ne peut en être comprise sans faire référence à l'ensemble des transactions considérées comme un tout. Par exemple, une entreprise peut vendre des biens et, dans le même temps, conclure un accord distinct visant à racheter ces biens à une date ultérieure, niant de la sorte l'effet réel de cette transaction; dans ce cas, les deux transactions sont traitées conjointement.

## VENTE DE BIENS

14. **Les produits des activités ordinaires provenant de la vente de biens doivent être comptabilisés lorsque l'ensemble des conditions suivantes ont été satisfaites:**
- (a) ***l'entreprise a transféré à l'acheteur les risques et avantages importants inhérents à la propriété des biens;***
  - (b) ***l'entreprise a cessé d'être impliquée dans la gestion, telle qu'elle incombe normalement au propriétaire, et dans le contrôle effectif des biens cédés;***
  - (c) ***le montant des produits des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable;***
  - (d) ***il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise; et***
  - (e) ***les coûts encourus ou à encourir concernant la transaction peuvent être évalués de façon fiable.***
15. Pour déterminer le fait générateur du transfert à l'acheteur des risques et avantages importants inhérents à la propriété, il faut examiner les conditions dans lesquelles la transaction s'effectue. Dans la majorité des cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété coïncide avec le transfert du titre de propriété ou avec l'entrée en possession par l'acheteur. Tel est le cas dans la plupart des ventes au détail. Dans d'autres cas, le transfert des risques et avantages inhérents à la propriété a lieu à une date différente de celle du transfert du titre de propriété ou de l'entrée en possession.
16. Lorsque l'entreprise conserve des risques importants inhérents à la propriété, la transaction ne constitue pas une vente et le produit des activités ordinaires n'est pas comptabilisé. Une entreprise peut conserver un risque important de différentes façons. Parmi les situations dans lesquelles l'entreprise peut conserver les risques et avantages importants inhérents à la propriété figurent les suivantes:
- (a) lorsque l'entreprise conserve une obligation en raison d'une exécution non satisfaisante, non couverte par les clauses de garantie normales;
  - (b) lorsque la réalisation du produit des activités ordinaires d'une vente particulière est subordonnée à la réalisation par l'acheteur du produit des activités ordinaires lié à sa propre vente des biens concernés;
  - (c) lorsque les biens sont livrés sous réserve de leur installation et que l'installation représente une part importante du contrat qui n'a pas encore été achevée par l'entreprise; et
  - (d) lorsque l'acheteur a le droit d'annuler l'achat pour une raison précisée dans le contrat de vente et que l'entreprise est dans l'incertitude quant à la probabilité de retour.
17. Lorsqu'une entreprise ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété, la transaction constitue une vente et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Par exemple, un vendeur peut conserver le titre de propriété des biens uniquement pour protéger la recouvrabilité du montant dû. Dans un tel cas, si l'entreprise a transféré les risques et avantages importants inhérents à la propriété, la transaction est une vente et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Un autre exemple où l'entreprise ne conserve qu'une part non importante des risques inhérents à la propriété peut être une vente au détail dans le cadre de laquelle on propose un remboursement si le client n'est pas satisfait. Dans un tel cas, le produit des activités ordinaires est comptabilisé au moment de la vente à condition que le vendeur puisse estimer de façon fiable les futurs retours et comptabiliser un passif pour les retours sur la base de son expérience antérieure et d'autres facteurs pertinents.

18. Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que s'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise. Dans certains cas, ceci peut être peu probable jusqu'à ce que le paiement soit reçu ou tant qu'une incertitude n'est pas levée. À titre d'exemple, il peut être incertain qu'une instance gouvernementale d'un pays étranger accorde l'autorisation de rapatrier la contrepartie d'une vente dans un pays étranger. Lorsque la permission est accordée, l'incertitude est levée et le produit des activités ordinaires est comptabilisé. Toutefois, lorsqu'il y a incertitude sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges, plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.
19. Le produit des activités ordinaires et les charges qui se rapportent à la même transaction ou autre événement sont comptabilisés simultanément; ce processus est généralement appelé le rattachement des produits et des charges. Les charges, y compris les garanties et autres coûts devant être encourus postérieurement à la livraison des marchandises, peuvent normalement être évaluées de façon fiable lorsque les autres conditions de comptabilisation du produit des activités ordinaires ont été satisfaites. Toutefois, le produit des activités ordinaires ne peut pas être comptabilisé lorsque les charges ne peuvent pas être évaluées de façon fiable; dans de telles circonstances, toute contrepartie déjà reçue au titre de la vente des biens est comptabilisée en tant que passif.

#### PRESTATION DE SERVICES

20. **Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires associé à cette transaction doit être comptabilisé en fonction du degré d'avancement de la transaction à la date de clôture. Le résultat d'une transaction peut être estimé de façon fiable lorsque l'ensemble des conditions suivantes sont satisfaites:**
- (a) **le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable;**
  - (b) **il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise;**
  - (c) **le degré d'avancement de la transaction à la date de clôture peut être évalué de façon fiable; et**
  - (d) **les coûts encourus pour la transaction et les coûts pour achever la transaction peuvent être évalués de façon fiable** <sup>(2)</sup> <sup>(3)</sup>.
21. La comptabilisation du produit des activités ordinaires en fonction du degré d'avancement de la transaction est souvent appelée méthode du pourcentage d'avancement. Suivant cette méthode, le produit des activités ordinaires est comptabilisé lors des exercices au cours desquels les services sont rendus. La comptabilisation du produit des activités ordinaires sur cette base apporte des informations utiles sur l'étendue de l'activité de prestation de services et sa réalisation au cours d'un exercice. IAS 11, Contrats de construction, impose également la comptabilisation des produits des activités ordinaires sur cette base. Les dispositions figurant dans cette Norme sont en général applicables à la comptabilisation du produit des activités ordinaires et des charges y afférentes pour une transaction impliquant une prestation de services.
22. Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit quant à la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges plutôt qu'en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.
23. Une entreprise est en général en mesure de faire des estimations fiables une fois qu'elle s'est mise d'accord avec autres parties à la transaction sur les points suivants:
- (a) les droits juridiquement exécutoires de chaque partie concernant le service à fournir et à recevoir par les parties;
  - (b) le paiement devant être échangé; et
  - (c) les modalités et les conditions du règlement.

Il est également en général nécessaire que l'entreprise dispose d'un système d'information interne, budgétaire et financier efficace. L'entreprise examine et, le cas échéant, révisé les estimations du produit des activités ordinaires à mesure que le service est exécuté. Le fait que de telles révisions soient nécessaires n'implique pas que le produit des activités ordinaires de la transaction ne peut pas être estimé de façon fiable.

<sup>(2)</sup> Voir aussi SIC-27: Évaluer la substance des transactions sous la forme juridique d'un contrat de location.

<sup>(3)</sup> Voir aussi SIC-31: Produit des activités ordinaires — Transactions Barter faisant intervenir les services de publicité.

## IAS 18

24. Le degré d'avancement d'une transaction peut être déterminé par diverses méthodes. Une entreprise utilise la méthode qui évalue de façon fiable les services exécutés. Suivant la nature de la transaction, ces méthodes peuvent inclure:
- (a) l'examen des travaux exécutés;
  - (b) les services rendus à la date considérée exprimés en pourcentage du total des services à exécuter; ou
  - (c) la proportion des coûts encourus à la date considérée par rapport au total des coûts estimés de la transaction. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés à la date considérée sont inclus dans les coûts encourus à cette date. Seuls les coûts qui reflètent les services exécutés ou à exécuter figurent dans le total des coûts estimés de la transaction.

Souvent les paiements partiels et acomptes reçus des clients ne reflètent pas les services rendus.

25. Pour des raisons pratiques, lorsque les services sont fournis au cours d'une période donnée au moyen d'un nombre indéterminé d'opérations, le produit des activités ordinaires est comptabilisé selon la méthode linéaire sur cette durée, à moins que les faits ne démontrent qu'une autre méthode permettrait de mieux refléter le degré d'avancement. Lorsqu'une opération spécifique est beaucoup plus importante que toute autre, la comptabilisation du produit des activités ordinaires est différée jusqu'à ce que cette opération ait été exécutée.
26. **Lorsque le résultat d'une transaction faisant intervenir une prestation de services ne peut être estimé de façon fiable, le produit des activités ordinaires ne doit être comptabilisé qu'à hauteur des charges comptabilisées qui sont recouvrables.**
27. Au cours des premières étapes d'une transaction, il arrive souvent que son résultat ne puisse être estimé de façon fiable. Néanmoins, il peut se révéler probable que l'entreprise récupérera les coûts de la transaction qui ont été encourus. En conséquence, le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé qu'à concurrence des coûts encourus que l'on s'attend à recouvrer. Étant donné que le résultat ne peut être estimé de façon fiable, aucun profit n'est comptabilisé.
28. Lorsque le résultat d'une transaction ne peut être estimé de façon fiable et qu'il n'est pas probable que les coûts encourus seront recouverts, le produit des activités ordinaires n'est pas comptabilisé et les coûts encourus sont comptabilisés en charges. Lorsque les incertitudes qui empêchaient d'estimer de façon fiable le résultat du contrat n'existent plus, le produit des activités ordinaires est comptabilisé selon le paragraphe 20, et non pas selon le paragraphe 26.

## INTÉRÊTS, REDEVANCES ET DIVIDENDES

29. **Le produit des activités ordinaires provenant de l'utilisation par d'autres d'actifs de l'entreprise produisant des intérêts, des redevances et des dividendes doit être comptabilisé suivant les principes fixés au paragraphe 30 lorsque:**
- (a) **il est probable que les avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise; et**
  - (b) **le montant du produit des activités ordinaires peut être évalué de façon fiable.**
30. **Le produit des activités ordinaires doit être comptabilisé sur les bases suivantes:**
- (a) **les intérêts doivent être comptabilisés en fonction du temps écoulé en tenant compte du rendement effectif de l'actif;**
  - (b) **les redevances doivent être comptabilisées au fur et à mesure qu'elles sont acquises, conformément à la substance de l'accord concerné; et**
  - (c) **les dividendes doivent être comptabilisés lorsque le droit de l'actionnaire de percevoir le paiement est établi.**
31. Le rendement effectif d'un actif est le taux d'intérêt requis pour actualiser les flux futurs de trésorerie positifs attendus sur la durée de vie de l'actif et le rendre égal à la valeur comptable initiale de l'actif. Le produit des activités ordinaires sous forme d'intérêts comprend le montant de l'amortissement de toute prime ou décote ou autre écart entre la valeur comptable initiale d'un titre de créance et son montant à l'échéance.

32. Lorsque des intérêts non payés sont courus avant l'acquisition d'un placement productif d'intérêt, l'encaissement ultérieur d'intérêts est réparti entre la période antérieure à l'acquisition et la période postérieure à l'acquisition; seule la fraction postérieure à l'acquisition est comptabilisée en produits des activités ordinaires. Lorsque des dividendes sur des titres de capitaux propres sont prélevés sur le résultat net antérieur à l'acquisition, ces dividendes sont déduits du coût des titres. S'il est difficile de faire une telle répartition de façon autre qu'arbitraire, les dividendes sont comptabilisés en produits des activités ordinaires à moins qu'ils ne constituent manifestement la récupération d'une partie du coût des titres de capitaux propres.
33. Les redevances sont acquises conformément aux termes de l'accord applicable et sont en général comptabilisées sur cette base à moins, que eu égard à la substance de l'accord, il ne soit plus approprié de comptabiliser le produit des activités ordinaires sur une autre base systématique et rationnelle.
34. Le produit des activités ordinaires n'est comptabilisé que lorsqu'il est probable que des avantages économiques associés à la transaction iront à l'entreprise. Toutefois, lorsqu'une incertitude surgit sur la recouvrabilité d'un montant figurant déjà en produit des activités ordinaires, le montant irrécouvrable ou le montant dont le caractère recouvrable a cessé d'être probable est comptabilisé en charges et non en ajustement du montant du produit des activités ordinaires comptabilisé à l'origine.

## INFORMATIONS À FOURNIR

35. **Une entreprise doit fournir les informations suivantes:**
- (a) **les méthodes comptables adoptées pour la comptabilisation des produits des activités ordinaires, y compris les méthodes adoptées pour déterminer le degré d'avancement des transactions impliquant la prestation de services;**
  - (b) **le montant de chaque catégorie importante de produits des activités ordinaires comptabilisés au cours de l'exercice, y compris les produits des activités ordinaires provenant des:**
    - (i) **ventes de biens;**
    - (ii) **prestations de services;**
    - (iii) **intérêts;**
    - (iv) **redevances;**
    - (v) **dividendes; et**
  - (c) **le montant des produits des activités ordinaires provenant de l'échange de biens ou de services figurant dans chaque catégorie importante de produits des activités ordinaires.**
36. L'entreprise fournit une information sur tous gains et pertes éventuels selon IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture. Les gains et pertes éventuels peuvent provenir d'éléments tels que les coûts de garantie, les réclamations, les pénalités ou les pertes possibles.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

37. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.**

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 19  
(RÉVISÉE EN 2002)****Avantages du personnel**

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 19, Coûts des prestations de retraite, qui avait été approuvée dans une version révisée par le Conseil en 1993. La Norme révisée est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.

En mai 1999, IAS 10 (révisée en 1999), Événements survenant après la date de clôture, a modifié les paragraphes 20(b), 35, 125 et 141. Les paragraphes amendés sont entrés en vigueur pour les états financiers pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

**IAS 19**

La présente Norme a été amendée en 2000 afin de changer la définition des actifs du régime et d'introduire des dispositions sur la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir pour les remboursements. Ces changements sont entrés en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

D'autres changements sont intervenus en 2002 pour éviter la comptabilisation de profits résultant exclusivement de pertes actuarielles ou de coûts des services passés, et la comptabilisation de pertes résultant exclusivement de profits actuariels. Ces modifications prendront effet à compter du 31 mai 2002. Une application anticipée est encouragée.

**INTRODUCTION**

1. La Norme prescrit la comptabilisation et les informations à fournir par les employeurs au titre des avantages du personnel. Elle remplace IAS 19, Coûts des prestations de retraite, qui avait été approuvée en 1993. Les principaux changements par rapport à l'ancienne IAS 19 sont donnés dans le paragraphe 3 de l'annexe D (base des conclusions). Cette Norme ne traite pas des rapports financiers des régimes de retraite (IAS 26, Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite).
2. Cette Norme identifie cinq catégories d'avantages du personnel:
  - (a) avantages à court terme, tels que les salaires, les rémunérations, les cotisations de sécurité sociale, les congés payés, les congés maladie, l'intéressement et les primes (s'ils sont payables dans les douze mois suivants la fin de l'exercice) et les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) accordés au personnel en activité;
  - (b) avantages postérieurs à l'emploi tels que les pensions de retraite et autres prestations postérieures à l'emploi, l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;
  - (c) avantages à long terme comprenant les congés liés à l'ancienneté, congés sabbatiques, jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté, indemnités d'incapacité de longue durée et, s'ils sont payables douze mois ou plus après la fin de l'exercice, l'intéressement, les primes et rémunérations différées;
  - (d) indemnités de fin de contrat de travail; et
  - (e) avantages sur capitaux propres.
3. La Norme impose à l'entreprise de comptabiliser les avantages à court terme lorsque le membre du personnel a rendu des services lui donnant droit à ces avantages.
4. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés soit en régimes à contributions définies, soit en régimes à prestations définies. La Norme donne des commentaires spécifiques sur le classement des régimes multi-employeurs, des régimes généraux et obligatoires et des régimes à prestations assurées.
5. Dans les régimes à contributions définies, l'employeur paye des cotisations fixes à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation juridique ou implicite de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pour l'exercice et les exercices antérieurs. La Norme impose à l'entreprise de comptabiliser les cotisations versées au régime à contributions définies lorsque le membre du personnel a rendu des services en échange de ces cotisations.
6. Tous les autres régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes à prestations définies. Les régimes à prestations définies peuvent être non financés, ou partiellement ou intégralement financés. La Norme impose à l'entreprise:
  - (a) de comptabiliser non seulement son obligation juridique mais aussi toute obligation implicite générée par les pratiques passées de l'entreprise;

## IAS 19

- (b) de déterminer la valeur actuelle des obligations au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs des régimes avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans les états financiers ne diffèrent pas de façon significative des montants qui auraient été déterminés à la date de clôture;
- (c) d'utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour évaluer ses obligations et ses coûts;
- (d) d'affecter les droits à prestations aux périodes de services en vertu de la formule de calcul des prestations du régime, à moins que les services rendus lors des exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des exercices antérieurs;
- (e) d'utiliser des hypothèses actuarielles objectives et mutuellement compatibles concernant les variables démographiques (telles que la rotation du personnel et la mortalité) et financières (telles que les augmentations futures des salaires, les changements dans les coûts médicaux futurs et certains changements dans les régimes généraux et obligatoires). Les hypothèses financières doivent être basées sur les attentes du marché à la date de clôture de l'exercice au cours duquel les obligations doivent être réglées;
- (f) de déterminer le taux d'actualisation par référence à un taux du marché à la date de clôture basé sur les obligations d'entreprises de première catégorie (ou, dans les pays où ce type de marché n'est pas actif, les obligations d'État) dont la monnaie et le terme sont cohérents avec la monnaie et le terme des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi;
- (g) de déduire la juste valeur des éventuels actifs du régime montant comptable de l'obligation. Certains droits à remboursements qui ne sont pas qualifiés d'actifs du régime sont traités de la même façon que les actifs du régime, sauf qu'on les présente en tant qu'actifs distincts, et non en déduction de l'obligation.
- (h) de limiter la valeur comptable d'un actif de telle façon qu'il ne dépasse pas le total:
  - (i) du coût non comptabilisé des services passés et des pertes actuarielles; plus
  - (ii) la valeur actuelle des éventuels avantages économiques disponibles sous la forme de remboursements du régime ou de réductions de contributions futures au régime;
- (i) de comptabiliser le coût des services passés selon un mode linéaire sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les avantages correspondant au régime adopté ou modifié soient acquis au personnel;
- (j) de comptabiliser les profits ou pertes liés à une réduction ou liquidation d'un régime à prestations définies au moment où la réduction ou liquidation a lieu. Le profit ou la perte doit comprendre le changement en résultant de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies, de la juste valeur des actifs du régime et de la partie non comptabilisée des écarts actuariels et du coût des services passés; et
- (k) de comptabiliser une part spécifiée des écarts actuariels cumulés nets excédant la plus grande des deux valeurs suivantes:
  - (i) 10 % de la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies; et
  - (ii) 10 % de la juste valeur des éventuels actifs du régime.

La part des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent tombant au-delà du corridor de 10 % à la date de clôture précédente divisé par la durée de vie active résiduelle moyenne attendue du personnel participant au régime.

La Norme permet aussi l'application de méthodes systématiques conduisant à une comptabilisation plus rapide sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les profits et pertes et ce de façon permanente d'un exercice à l'autre. La comptabilisation immédiate de l'ensemble des écarts actuariels constitue l'une de ces méthodes autorisées.

**IAS 19**

7. La Norme impose une méthode plus simple de comptabilisation des avantages à long terme autres que les avantages postérieurs à l'emploi: la comptabilisation immédiate des écarts actuariels et du coût des services passés.
8. Les indemnités de fin de contrat de travail sont des avantages du personnel payables suite à: soit la décision de l'entreprise de mettre fin à l'emploi avant la date normale de mise à la retraite, soit la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités. L'événement qui génère une obligation est la fin du contrat de travail plutôt que les services rendus par le membre du personnel. Ainsi, une entreprise ne doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail que lorsqu'elle est réellement engagée à:
  - (a) mettre fin à l'emploi d'un ou de plusieurs membres du personnel avant la date normale de mise à la retraite; ou
  - (b) octroyer des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.
9. Une entreprise est réellement engagée à mettre fin à des contrats de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé (avec un contenu minimum spécifié) prévoyant de mettre fin à des contrats de travail et n'a pas de possibilité réaliste de s'y soustraire.
10. Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont dues plus de 12 mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées. Dans le cas d'une offre effectuée pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités doit être basée sur le nombre de personnes dont on s'attend à ce qu'elles acceptent l'offre.
11. Les avantages sur capitaux propres sont des avantages du personnel selon lesquels: soit le personnel a le droit de recevoir des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise (ou sa société mère), soit le montant de l'obligation de l'entreprise envers le personnel dépend du prix futur des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise. Cette Norme impose certaines informations à fournir sur ces avantages mais ne précise pas de dispositions en matière de comptabilisation et d'évaluation.
12. Cette Norme est applicable aux exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999. Une application anticipée est encouragée. Au moment de la première application de cette Norme, l'entreprise a le droit d'étaler la comptabilisation de l'éventuelle augmentation du passif correspondant aux avantages postérieurs à l'emploi sur une durée inférieure ou égale à cinq ans. Si la première application de la Norme diminue le passif, l'entreprise doit comptabiliser immédiatement la diminution.
13. La présente Norme a été modifiée en 2000 pour l'amendement de la définition des actifs du régime et afin d'introduire la comptabilisation, l'évaluation et les informations à fournir en matière de remboursements. Ces modifications prendront effet à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001. Une application anticipée est encouragée.

**SOMMAIRE**

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-6
Définitions	7
Avantages du personnel à court terme	8-23
Comptabilisation et évaluation	10-22
Les avantages à court terme	10
Absences rémunérées à court terme	11-16
Plans d'intéressement et de primes	17-22

**IAS 19**

Informations à fournir	23
Avantages postérieurs à l'emploi: distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies	24-42
Régimes multi-employeurs	29-35
Régimes généraux et obligatoires	36-38
Prestations assurées	39-42
Avantages postérieurs à l'emploi: régimes à cotisations définies	43-47
Comptabilisation et évaluation	44-45
Informations à fournir	46-47
Avantages postérieurs à l'emploi: régimes à prestations définies	48-125
Comptabilisation et évaluation	49-62
Comptabilisation d'une obligation implicite	52-53
Bilan	54-60
Compte de résultat	61-62
Comptabilisation et évaluation: valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies et coût des services rendus au cours de l'exercice	63-101
Méthode d'évaluation actuarielle	64-66
Affectation de l'avantage aux périodes de service	67-71
Hypothèses actuarielles	72-77
Hypothèses actuarielles: taux d'actualisation	78-82
Hypothèses actuarielles: salaires, avantages du personnel et coûts médicaux	83-91
Écarts actuariels	92-95
Coût des services passés	96-101
Comptabilisation et évaluation: actifs du régime	102-107
Juste valeur des actifs du régime	102-104
Remboursements	104A-104D
Rendement des actifs du régime	105-107
Regroupements d'entreprises	108
Réductions et liquidations	109-115
Présentation	116-119

**IAS 19**

Compensation	116-117
Distinction entre court et long terme	118
Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l'emploi	119
Informations à fournir	120-125
Autres avantages à long terme	126-131
Comptabilisation et évaluation	128-130
Informations à fournir	131
Indemnités de fin de contrat de travail	132-143
Comptabilisation	133-138
Évaluation	139-140
Informations à fournir	141-143
Avantages sur capitaux propres	144-152
Comptabilisation et évaluation	145
Informations à fournir	146-152
Dispositions transitoires	153-156
Date d'entrée en vigueur	157-160

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le mode de comptabilisation et de présentation des avantages du personnel. Elle impose aux entreprises de comptabiliser:

- (a) un passif lorsqu'un membre du personnel a rendu des services en contrepartie des avantages du personnel qui lui seront versés à une date future; et
- (b) une charge lorsque l'entreprise utilise l'avantage économique résultant des services rendus par un membre du personnel en contrepartie des avantages du personnel.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation des avantages du personnel.***
2. La présente Norme ne traite pas des rapports financiers des régimes de retraite (voir IAS 26, Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite).
3. La présente Norme s'applique à tous les avantages du personnel, notamment à ceux accordés en vertu:
  - (a) de régimes formalisés ou autres accords formalisés passés entre une entreprise et des membres du personnel individuels, des groupes de salariés ou leurs représentants;

- (b) de dispositions légales ou d'accords sectoriels aux termes desquels les entreprises sont tenues de cotiser aux régimes nationaux, régionaux, sectoriels ou autres régimes multi-employeurs; ou
  - (c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Les usages donnent lieu à une obligation implicite lorsque l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les avantages du personnel. A titre d'exemple, une obligation implicite existe lorsqu'un changement des usages de l'entreprise entraînerait une dégradation inacceptable de ses relations avec le personnel.
4. Les avantages du personnel comprennent:
- (a) les avantages à court terme comme les salaires et les cotisations de sécurité sociale, les congés payés et les congés maladie, l'intéressement et les primes (si elles sont payables dans les douze mois suivant la fin de l'exercice) ainsi que les avantages non monétaires (comme l'assistance médicale, le logement, les voitures et les biens ou services gratuits ou subventionnés) dont bénéficient les membres du personnel en activité;
  - (b) les avantages postérieurs à l'emploi comme les pensions et autres prestations de retraite, l'assurance-vie postérieure à l'emploi, et l'assistance médicale postérieure à l'emploi;
  - (c) les autres avantages à long terme, notamment les congés liés à l'ancienneté ou congés sabbatiques, les jubilés et autres avantages liés à l'ancienneté, les indemnités pour invalidité de longue durée et, s'ils sont payables douze mois ou plus après la fin de l'exercice, l'intéressement, les primes et les rémunérations différées;
  - (d) les indemnités de fin de contrat de travail; et
  - (e) les avantages sur capitaux propres.
- Parce que chacune des catégories identifiées aux points (a) à (e) ci-dessus présente des caractéristiques différentes, la présente Norme établit pour chacune des dispositions distinctes.
5. Les avantages du personnel incluent les prestations servies au personnel ou aux personnes à leur charge; elles peuvent être réglées par le biais de paiements (ou par la fourniture de biens ou de services) effectués directement au membre du personnel, à leurs conjoint, enfants ou autres personnes à charge ou à des tiers comme des entreprises d'assurance.
6. Un membre du personnel peut travailler pour une entreprise à plein temps, à temps partiel, à titre permanent, occasionnel ou temporaire. Dans le cadre de la présente Norme, le personnel inclut les administrateurs et autres dirigeants.

#### DÉFINITIONS

7. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Les avantages du personnel désignent toutes formes de contrepartie donnée par une entreprise au titre des services rendus par son personnel.**

**Les avantages à court terme désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail et les avantages sur capitaux propres) qui sont dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.**

**Les avantages postérieurs à l'emploi désignent les avantages du personnel (autres que les indemnités de fin de contrat de travail et les avantages sur capitaux propres) qui sont payables postérieurement à la cessation de l'emploi.**

**Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entreprise verse des avantages postérieurs à l'emploi à un ou plusieurs membres de son personnel.**

## IAS 19

Les régimes à cotisations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi en vertu desquels une entreprise verse des cotisations définies à une entité distincte (un fonds) et n'aura aucune obligation, juridique ou implicite, de payer des cotisations supplémentaires si le fonds n'a pas suffisamment d'actifs pour servir tous les avantages correspondant aux services rendus par le personnel pendant l'exercice et les exercices antérieurs.

Les régimes à prestations définies désignent les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi autres que les régimes à cotisations définies.

Les régimes multi-employeurs sont des régimes à cotisations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) ou des régimes à prestations définies (autres que les régimes généraux et obligatoires) qui:

- (a) mettent en commun les actifs apportés par différentes entreprises qui ne sont pas sous contrôle commun; et
- (b) utilisent ces actifs pour accorder des avantages au personnel de plusieurs entreprises en partant du principe que les niveaux de cotisations et d'avantages sont calculés sans tenir compte de l'identité de l'entreprise qui emploie les membres du personnel en question.

Les autres avantages à long terme désignent les avantages (autres que les avantages postérieurs à l'emploi, indemnités de fin de contrat de travail et avantages sur capitaux propres) qui ne sont pas dus intégralement dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants.

Les indemnités de fin de contrat de travail désignent les avantages à accorder à un membre du personnel du fait de:

- (a) la résiliation par l'entreprise du contrat de travail du membre du personnel avant l'âge normal de départ en retraite; ou
- (b) la décision du membre du personnel de partir volontairement en échange de ces indemnités.

Les avantages sur capitaux propres désignent les avantages en vertu desquels:

- (a) les membres du personnel sont en droit de recevoir des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise (ou par sa société mère); ou
- (b) le montant de l'obligation de l'entreprise vis-à-vis de son personnel dépend du prix futur d'instruments de capitaux propres émis par l'entreprise.

Les plans d'avantages sur capitaux propres désignent les accords formalisés ou non formalisés en vertu desquels une entreprise accorde, à un ou plusieurs membres du personnel, des avantages sur capitaux propres.

Les avantages acquis sont les avantages qui ne sont pas conditionnés par l'existence de périodes de service futures.

La valeur actuelle de l'obligation au titre de prestations définies désigne la valeur actualisée, avant déduction des actifs du régime, des paiements futurs attendus qui sont nécessaires pour éteindre l'obligation résultant des services rendus au cours de l'exercice et des exercices antérieurs.

Le coût des services rendus au cours de l'exercice désigne l'accroissement de la valeur actuelle, de l'obligation au titre des prestations définies résultant des services rendus au cours de l'exercice.

Le coût financier désigne l'accroissement au cours d'un exercice de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies résultant du fait que l'on s'est rapproché d'un exercice de la date de règlement des prestations.

Les actifs du régime comprennent:

- (a) des actifs détenus par un fonds d'avantages à long-terme en faveur du personnel; et
- (b) des contrats d'assurance éligibles.

*Les actifs détenus par un fonds d'avantages à long terme en faveur du personnel, sont des actifs (autres que des instruments financiers non transférables, émis par l'entreprise présentant les états financiers) qui:*

- (a) *sont détenus par une entité (un fonds), juridiquement distincte de l'entreprise présentant les états financiers et servant uniquement à payer ou à financer les avantages du personnel; et*
- (b) *sont disponibles uniquement pour payer ou financer les avantages du personnel; ne sont pas disponibles pour les créanciers de l'entreprise présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entreprise; sauf dans le cas où:*
  - (i) *les actifs restant dans le fond suffisent à remplir toutes les obligations au titre des avantages du personnel du régime ou de l'entreprise présentant les états financiers; ou*
  - (ii) *les actifs sont restitués à l'entreprise qui présente les états financiers pour rembourser le paiement déjà effectué d'avantage du personnel.*

*Un contrat d'assurance éligible, est un contrat émis par un assureur qui n'est pas une partie liée (comme définie dans IAS 24, Information relative aux parties liées), à l'entreprise qui présente les états financiers, dans la mesure où les sommes provenant du contrat:*

- (a) *ne peuvent être utilisées que pour payer ou financer des avantages du personnel sous un régime à prestations définies; et*
- (b) *ne sont pas disponibles pour les créanciers de l'entreprise présentant les états financiers (même en cas de faillite) et ne peuvent pas être restitués à l'entreprise; sauf dans le cas où:*
  - (i) *les sommes représentent un surplus d'actifs non nécessaire pour que le contrat satisfasse à toutes les obligations relatives aux avantages du personnel; ou*
  - (ii) *les sommes sont restituées à l'entreprise pour la rembourser du paiement déjà effectué d'avantages du personnel.*

*La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé ou un passif éteint entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normales.*

*Le rendement des actifs du régime désigne les intérêts, dividendes et autres produits tirés desdits actifs ainsi que les profits ou pertes réalisés ou latents relatifs à ces actifs, après déduction des coûts d'administration du régime et de l'impôt à payer par le régime.*

*Les écarts actuariels incluent:*

- (a) *les ajustements liés à l'expérience (les effets des différences entre les hypothèses actuarielles antérieures et ce qui s'est effectivement produit); et*
- (b) *les effets des changements d'hypothèses actuarielles.*

*Le coût des services passés désigne l'accroissement de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies pour les services rendus au cours d'exercices antérieurs, résultant de l'introduction d'un nouveau régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou d'autres avantages à long terme ou de changements apportés au cours de l'exercice à un tel régime. Le coût des services passés peut être positif (si de nouveaux avantages sont introduits ou des avantages existants améliorés) ou négatif (si des avantages existants sont réduits).*

**IAS 19**

## AVANTAGES À COURT TERME

8. Les avantages à court terme incluent:
- (a) les salaires, rémunérations et cotisations de sécurité sociale;
  - (b) les absences rémunérées à court terme (telles que les congés annuels et les congés maladie) lorsque les absences doivent se produire dans les douze mois suivant la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants;
  - (c) les sommes à payer au titre de l'intéressement et des primes dans les douze mois suivant la fin de la période pendant laquelle le personnel a rendu les services correspondants; et
  - (d) les avantages non monétaires (tels que l'assistance médicale, le logement, la voiture et les biens ou services gratuits ou subventionnés) accordés au personnel en activité.
9. Les avantages à court terme sont généralement comptabilisés immédiatement car aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la charge et il n'y a pas à enregistrer d'écart actuariel. De plus, les obligations au titre des avantages à court terme sont évaluées sur une base non actualisée.

*Comptabilisation et évaluation*

## Les avantages à court terme

10. ***Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entreprise au titre d'un exercice, l'entreprise doit comptabiliser le montant non actualisé des avantages à court terme qu'elle s'attend à lui payer en contrepartie:***
- (a) ***au passif (charge à payer), après déduction du montant déjà payé. Si le montant déjà payé excède la valeur non actualisée des prestations, l'entreprise doit comptabiliser l'excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance conduira, par exemple, à une réduction des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie; et***
  - (b) ***en charges, à moins qu'une autre Norme comptable internationale n'impose ou n'autorise l'incorporation des avantages dans le coût d'un actif (voir, par exemple, IAS 2, Stocks et IAS 16, Immobilisations corporelles).***

***Les paragraphes 11, 14 et 17 expliquent comment une entreprise doit appliquer cette disposition aux avantages à court terme sous forme d'absences rémunérées, de régimes d'intéressement et de primes.***

## Absences rémunérées à court terme

11. ***Selon le paragraphe 10, une entreprise doit comptabiliser le coût attendu des avantages à court terme correspondant à des absences rémunérées comme suit:***
- (a) ***dans le cas d'absences rémunérées cumulables, lorsque les membres du personnel rendent des services qui augmentent leurs droits à des absences rémunérées futures; et***
  - (b) ***dans le cas d'absences rémunérées non cumulables, lorsque les absences se produisent.***
12. Une entreprise peut rémunérer les absences pour diverses causes, entre autres; vacances, maladie et incapacité de courte durée, maternité ou paternité, convocation au tribunal en tant que juré et service militaire. On distingue deux catégories de droits à absences rémunérées:
- (a) les droits cumulables; et
  - (b) les droits non cumulables.

13. Les absences rémunérées cumulables sont les droits à absences reportables et pouvant être utilisés lors des exercices futurs si les droits de l'exercice ne sont pas intégralement utilisés. Les absences rémunérées cumulables peuvent générer des droits acquis (autrement dit, les membres du personnel ont droit, lorsqu'ils quittent l'entreprise, au règlement de leurs droits non utilisés) ou ne pas en générer (lorsque les membres du personnel n'ont pas droit, lors de leur départ, au règlement de leurs droits non utilisés). Lorsque les services rendus par les membres du personnel accroissent leurs droits à absences rémunérées futures, il en résulte une obligation pour l'entreprise. L'obligation existe et est comptabilisée même si les absences rémunérées ne sont pas un droit acquis; toutefois, le fait que les membres du personnel puissent quitter l'entreprise avant d'avoir fait usage d'un droit accumulé non acquis a un impact sur l'évaluation de cette obligation.
14. ***Une entreprise doit évaluer le coût attendu des absences rémunérées cumulables à hauteur du montant supplémentaire qu'elle s'attend à payer du fait du cumul des droits non utilisés à la date de clôture.***
15. La méthode indiquée au paragraphe précédent évalue l'obligation au montant des paiements supplémentaires attendus du seul fait que l'avantage est cumulable. Dans bon nombre de cas, l'entreprise n'a pas besoin de se livrer à des calculs détaillés pour estimer qu'elle n'a aucune obligation significative au titre de droits à des absences rémunérées non utilisés. Par exemple, une obligation au titre des congés maladie ne sera vraisemblablement significative que s'il existe un accord, formalisé ou non formalisé, selon lequel les congés maladie rémunérés non utilisés peuvent être pris sous la forme de congés payés.

#### Exemple illustrant les paragraphes 14 et 15

Une entreprise compte 100 membres dans son personnel, ayant droit chacun à cinq jours ouvrables de congés maladie rémunérés par an. Les congés maladie non utilisés peuvent être reportés sur l'année calendaire suivante. Les congés maladie sont imputés en premier sur les droits acquis au titre de l'exercice puis sur le solde éventuel reporté de l'exercice précédent (sur une base DEPS). Au 31 décembre 20X1, le crédit moyen non utilisé est de deux jours par personne. Sur la base de son expérience passée et qui devrait se poursuivre, l'entreprise estime qu'en 20X2, 92 personnes ne prendront pas plus de cinq jours de congés maladie rémunérés et que les huit autres prendront en moyenne six jours et demi chacune.

L'entreprise s'attend à avoir à payer 12 journées de congés maladie supplémentaires du fait du crédit non utilisé accumulé au 31 décembre 20X1 (une journée et demie par personne pour chacune des 8 personnes). Par conséquent, elle comptabilise un passif égal à 12 jours de congés maladie.

16. Les droits à absences rémunérées non cumulables ne sont pas reportables; si les droits de l'exercice ne sont pas intégralement utilisés, ils sont perdus et les membres du personnel ne sont pas autorisés à percevoir, lors de leur départ de l'entreprise, un paiement au titre des droits non utilisés. Cela se produit habituellement pour les congés maladie (dans la mesure où les droits passés non utilisés n'augmentent pas les droits futurs), les congés maternité ou paternité et les absences rémunérées pour convocation en tant que juré ou pour service militaire. Tant que l'absence ne s'est pas produite, l'entreprise ne comptabilise ni passif, ni charge, car la durée de service des membres du personnel n'augmente pas le montant de l'avantage.

#### Plans d'intéressement et de primes

17. ***Selon le paragraphe 10, une entreprise doit comptabiliser le coût attendu des paiements à effectuer au titre de l'intéressement et des primes si et seulement si:***
- (a) ***l'entreprise a une obligation actuelle, juridique ou implicite, d'effectuer ces paiements au titre d'événements passés; et***
  - (b) ***une estimation fiable de l'obligation peut être effectuée.***

***Une obligation actuelle existe si et seulement si l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer.***

**IAS 19**

18. Dans certains plans d'intéressement, les membres du personnel ne perçoivent un intéressement que s'ils restent un certain temps dans l'entreprise. Ces plans créent une obligation implicite car les membres du personnel assurent un service qui augmente le montant à payer s'ils restent en activité jusqu'à la fin de l'exercice spécifié. L'évaluation de cette obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entreprise sans percevoir un quelconque intéressement.

*Exemple illustrant le paragraphe 18*

Un plan d'intéressement impose à une entreprise de payer un pourcentage spécifié de son résultat net de l'exercice aux membres du personnel ayant travaillé toute l'année. Si aucun membre du personnel ne quitte l'entreprise en cours d'exercice, le montant total de l'intéressement versé au titre de l'exercice sera de 3 % du résultat net. L'entreprise estime que le taux de rotation du personnel ramènera le montant à payer à 2,5 % du résultat net.

L'entreprise comptabilise un passif et une charge de 2,5 % du résultat net.

19. Une entreprise peut n'avoir aucune obligation juridique d'accorder des primes. Mais il est des cas où l'entreprise a pour habitude d'accorder des primes à son personnel. Dans ce cas, l'entreprise a une obligation implicite car elle n'a pas d'autre solution réaliste que d'accorder les primes. L'évaluation de l'obligation implicite reflète la possibilité que certains membres du personnel quittent l'entreprise sans percevoir de prime.
20. L'entreprise peut effectuer une estimation fiable de son obligation juridique ou implicite en vertu d'un plan d'intéressement ou de primes si et seulement si:
- (a) les termes formels du plan contiennent une formule de calcul du montant de l'avantage;
  - (b) l'entreprise calcule les montants à payer avant l'approbation des comptes; ou
  - (c) les pratiques passées fournissent une preuve claire du montant de l'obligation implicite de l'entreprise.
21. Une obligation découlant de plans d'intéressement et de primes résulte de l'activité des membres du personnel et non pas d'une transaction avec les propriétaires de l'entreprise. Par conséquent, l'entreprise comptabilise le coût des plans d'intéressement et de primes non pas comme une distribution de résultat net mais comme une charge.
22. Si l'intégralité des paiements à effectuer au titre de plans d'intéressement et de primes n'est pas due dans les douze mois suivant la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont rendu les services correspondants, ces paiements constituent des avantages à long terme (voir paragraphes 126-131). Si les paiements effectués au titre de plans d'intéressement et de primes répondent à la définition des avantages sur capitaux propres, l'entreprise les comptabilise selon les paragraphes 144-152.

*Informations à fournir*

23. Bien que la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les avantages à court terme, d'autres Normes comptables internationales peuvent imposer la présentation de certaines informations. Par exemple, lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, l'entreprise doit fournir des informations sur les avantages accordés aux principaux dirigeants. IAS 1, Présentation des états financiers, impose aux entreprises d'indiquer les frais de personnel.

**AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: DISTINCTION ENTRE LES RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES ET LES RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES**

24. Les avantages postérieurs à l'emploi incluent par exemple:
- (a) les prestations de retraite, telles que les pensions; et
  - (b) les autres prestations postérieures à l'emploi, telles que l'assurance-vie postérieure à l'emploi et l'assistance médicale postérieure à l'emploi.

Les conventions en vertu desquelles une entreprise accorde des avantages postérieurs à l'emploi sont des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi. Une entreprise applique la présente Norme à toutes les conventions de ce type, qu'elles impliquent ou non la constitution d'une entité distincte pour encaisser les cotisations et payer les prestations.

25. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi sont classés en régimes à cotisations définies ou en régimes à prestations définies selon la réalité économique du régime qui ressort de ses principaux termes et conditions. Dans les régimes à cotisations définies:
- (a) l'obligation juridique ou implicite de l'entreprise se limite au montant qu'elle s'engage à payer au fonds. Ainsi, le montant des avantages postérieurs à l'emploi reçu par le membre du personnel est déterminé par le montant des cotisations versées par l'entreprise (et peut-être également par le membre du personnel) à un régime d'avantages postérieurs à l'emploi ou à une compagnie d'assurance, et par le rendement des placements effectués grâce aux cotisations; et
  - (b) en conséquence, le risque actuariel (risque que les prestations soient moins importantes que prévu) et le risque de placement (risque que les actifs investis ne soient pas suffisants pour faire face aux prestations prévues) incombent au membre du personnel.
26. Les exemples de cas où l'obligation d'une entreprise n'est pas limitée au montant qu'elle s'engage à payer au fonds, sont ceux où l'entreprise a une obligation juridique ou implicite du fait:
- (a) d'une formule de calcul des prestations du régime qui n'est pas liée uniquement au montant des cotisations;
  - (b) d'une garantie, indirecte par le biais d'un régime ou directe, d'obtenir un rendement spécifié sur les cotisations; ou
  - (c) d'usages qui donnent lieu à une obligation implicite. Il peut y avoir, par exemple, obligation implicite lorsqu'une entreprise a toujours révisé à la hausse les prestations versées aux anciens membres de son personnel pour tenir compte de l'inflation, quand bien même elle n'y est pas juridiquement tenue.
27. En vertu des régimes à prestations définies:
- (a) l'entreprise a l'obligation de payer les prestations convenues aux membres de son personnel en activité et aux anciens membres de son personnel; et
  - (b) le risque actuariel (risque que les prestations coûtent plus cher que prévu) et le risque de placement incombent en substance à l'entreprise. Si les réalisations en matière de risque actuariel ou de risque de placement sont plus mauvaises que les prévisions, l'obligation de l'entreprise peut s'en trouver majorée.
28. Les paragraphes 29 à 42 ci-après expliquent la distinction entre les régimes à cotisations définies et les régimes à prestations définies dans le contexte des régimes multi-employeurs, des régimes généraux et obligatoires et des prestations assurées.

#### Régimes multi-employeurs

29. ***L'entreprise doit classer un régime multi-employeurs en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction de ses termes (en tenant compte de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels du régime). Dans le cas d'un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entreprise doit:***
- (a) ***comptabiliser sa part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et des coûts associés au régime, comme pour tout autre régime à prestations définies; et***
  - (b) ***fournir les informations imposées par le paragraphe 120.***

## IAS 19

30. **Lorsqu'elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour comptabiliser comme tel un régime multi-employeurs à prestations définies, l'entreprise doit:**
- (a) **comptabiliser le régime selon les paragraphes 44-46 comme s'il s'agissait d'un régime à cotisations définies;**
  - (b) **indiquer:**
    - (i) **qu'il s'agit d'un régime à prestations définies; et**
    - (ii) **la raison pour laquelle elle ne dispose pas d'informations suffisantes pour le comptabiliser comme un régime à prestations définies; et**
  - (c) **dans la mesure où un excédent ou un déficit du régime pourrait affecter le montant des cotisations futures, indiquer en outre:**
    - (i) **toute information dont elle dispose sur ledit excédent ou déficit;**
    - (ii) **la base ayant servi à déterminer le montant de l'excédent ou du déficit; et**
    - (iii) **les conséquences éventuelles pour l'entreprise.**
31. À titre d'exemple, un régime multi-employeurs à prestations définies est un régime:
- (a) par répartition, c'est-à-dire dans lequel les cotisations sont fixées à un niveau dont on pense qu'il sera suffisant pour payer les prestations échues au cours du même exercice, et où les prestations futures acquises durant l'exercice seront financées par les cotisations futures; et
  - (b) dans lequel les prestations des membres du personnel sont déterminées en fonction de la durée de leur service et dans lequel les entreprises participantes n'ont aucun moyen réaliste de sortir du régime sans payer une cotisation au titre des prestations acquises par les membres du personnel jusqu'à la date de leur sortie. Un tel régime fait courir un risque actuariel à l'entreprise: en effet, si le coût ultime des prestations déjà acquises à la clôture est supérieur à celui attendu, l'entreprise devra soit relever ses cotisations, soit persuader les membres de son personnel d'accepter une réduction de leurs prestations. Un tel régime est donc un régime à prestations définies.
32. Lorsqu'elle dispose d'informations suffisantes sur un régime multi-employeurs à prestations définies, une entreprise enregistre au prorata sa part de l'obligation au titre des prestations définies, des actifs du régime et du coût des avantages postérieurs à l'emploi associé audit régime, comme pour tout autre régime à prestations définies. Toutefois, dans certains cas, l'entreprise sera dans l'incapacité d'établir sa part de la situation financière et des performances du régime d'une manière suffisamment fiable pour pouvoir la comptabiliser. Ce cas peut se produire si:
- (a) l'entreprise n'a pas accès aux informations sur le régime imposées par la présente Norme; ou si
  - (b) le régime expose les entreprises participantes aux risques actuariels associés au personnel présent et passé d'autres entreprises et si, par conséquent, elle ne dispose pas d'une base cohérente et fiable pour répartir l'obligation, les actifs du régime et les coûts entre les différentes entreprises participant au régime.
- Dans ce cas, l'entreprise comptabilise le régime comme un régime à cotisations définies et indique en annexe les informations supplémentaires imposées par le paragraphe 30.
33. Le régime multi-employeurs se distingue des régimes à administration groupée. Un tel régime est un simple regroupement de régimes à employeur unique, destiné à permettre aux employeurs qui y participent de mettre leurs actifs en commun à des fins de placement pour réduire les coûts d'administration et de gestion desdits placements, mais les droits des différents employeurs sont séparés au seul bénéfice des membres de leur propre personnel. Les régimes d'administration groupée ne posent pas de problèmes particuliers de comptabilisation puisque l'information permettant de les traiter de la même façon que tout autre régime à employeur unique est immédiatement disponible et que ces régimes n'exposent pas les entreprises participantes aux risques actuariels associés au personnel en activité et aux anciens membres du personnel des autres entreprises. Les définitions de la présente Norme imposent à l'entreprise de classer un régime d'administration groupée en régime à cotisations définies ou en régime à prestations définies en fonction des termes du régime (et notamment de toute obligation implicite allant au-delà des termes formels).

34. Les régimes à prestations définies qui mettent en commun les actifs apportés par différentes entreprises apparentées, par exemple une société mère et ses filiales, ne sont pas des régimes multi-employeurs. En conséquence, l'entreprise comptabilise tous ces régimes comme des régimes à prestations définies.
35. IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, impose aux entreprises de comptabiliser ou de fournir des informations sur certains passifs éventuels. Dans le contexte d'un régime multi-employeurs, un passif éventuel peut résulter par exemple:
- (a) de pertes actuarielles concernant d'autres entreprises participantes car chacune des entreprises adhérant à un régime multi-employeurs prend sa part de risques actuariels des autres entreprises; ou
  - (b) de l'obligation en vertu des termes d'un régime, de financer un éventuel déficit du régime si d'autres entreprises cessent de participer.

*Régimes généraux et obligatoires (d'État)*

36. Une entreprise doit comptabiliser un régime général et obligatoire (d'État) de la même manière qu'un régime multi-employeurs (voir paragraphes 29 et 30).
37. Les régimes généraux et obligatoires sont établis par la législation pour couvrir toutes les entreprises (ou toutes les entreprises d'une catégorie donnée, par exemple d'un secteur d'activité) et sont gérés par les pouvoirs publics au niveau national ou régional ou par un autre organisme (par exemple, une agence autonome spécialement créée à cet effet) non assujetti au contrôle ou à l'influence de l'entreprise présentant ses états financiers. Certains régimes souscrits par une entreprise prévoient à la fois des prestations obligatoires qui se substituent à des prestations qui autrement seraient couvertes par un régime général et obligatoire et des prestations complémentaires facultatives. Ces régimes ne sont pas des régimes généraux et obligatoires.
38. Les régimes généraux et obligatoires sont des régimes à prestations définies ou des régimes à cotisations définies selon l'obligation qui en résulte pour l'entreprise. La plupart du temps, ces régimes sont financés par répartition, c'est-à-dire que les cotisations sont fixées à un niveau que l'on juge suffisant pour servir les prestations venant à échéance au cours de l'exercice; les prestations futures acquises au cours de l'exercice seront payées par les cotisations futures. Néanmoins, dans la plupart de ces régimes, l'entreprise n'a aucune obligation, juridique ou implicite, de payer ces prestations futures: sa seule obligation est d'acquitter les cotisations lorsqu'elles sont dues, et si elle cesse d'employer des bénéficiaires de ce régime, elle ne sera pas obligée de payer les prestations acquises par les membres de son personnel au cours d'exercices antérieurs. C'est pourquoi les régimes généraux et obligatoires sont normalement des régimes à cotisations définies. Toutefois, dans les rares cas où un régime général et obligatoire est un régime à prestations définies, l'entreprise lui applique le traitement prévu aux paragraphes 29 et 30.

*Prestations assurées*

39. ***Une entreprise peut payer des primes d'assurances souscrites pour financer un régime d'avantages postérieurs à l'emploi. Elle doit alors comptabiliser le régime comme un régime à cotisations définies, à moins qu'elle ait (directement ou indirectement par le biais du régime) une obligation juridique ou implicite de payer:***
- (a) *directement les prestations à leur date d'exigibilité; ou*
  - (b) *des montants complémentaires si l'assureur ne paye pas toutes les prestations futures liées aux services rendus par les membres du personnel au titre de l'exercice et des exercices antérieurs.*

***Si l'entreprise a une telle obligation juridique ou implicite, elle doit comptabiliser le régime comme un régime à prestations définies.***

40. Les prestations assurées par un contrat d'assurance ne doivent pas nécessairement être directement ou automatiquement liées à l'obligation de l'entreprise au titre des avantages du personnel. Les régimes d'avantages postérieurs à l'emploi comportant des contrats d'assurance sont soumis à la même distinction entre comptabilité et financement que les autres régimes financés.

## IAS 19

41. Lorsqu'une entreprise finance des obligations au titre d'avantages postérieurs à l'emploi par la souscription d'une police d'assurance en vertu de laquelle elle conserve une obligation juridique ou implicite (directement, indirectement du fait du régime, par le biais d'un mécanisme d'établissement des primes futures ou si l'assureur est une partie liée), le paiement des primes ne s'assimile pas à un régime à cotisations définies. Il s'ensuit que l'entreprise:
- (a) comptabilise une police d'assurance éligible en tant qu'actif du régime (voir paragraphe 7); et
  - (b) comptabilise les autres polices d'assurance en tant que droits au remboursement (si les polices satisfont au critère du paragraphe 104A).
42. Lorsqu'une police d'assurance est souscrite au nom d'un participant ou d'un groupe de participants du régime et que l'entreprise n'a pas d'obligation, juridique ou implicite, de combler les pertes éventuelles sur la police, elle n'a pas l'obligation de servir les prestations aux membres du personnel, celles-ci relevant de la seule responsabilité de l'assureur. Le paiement des primes fixées en vertu de ces contrats correspond en substance au règlement de l'obligation au titre d'avantages du personnel et non à un investissement pour faire face à cette obligation. En conséquence, l'entreprise n'a plus ni actif ni passif et elle comptabilise ses paiements comme des versements à un régime à cotisation définies.

## AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À COTISATIONS DÉFINIES

43. La comptabilisation des régimes à cotisations définies est directe car l'obligation de l'entreprise présentant ses états financiers est déterminée par les montants à payer pour l'exercice. Par conséquent, aucune hypothèse actuarielle n'est nécessaire pour évaluer l'obligation ou la charge et les écarts actuariels n'existent pas. En outre, les obligations sont évaluées sur une base non actualisée, sauf lorsqu'elles sont exigibles plus de douze mois après la fin de l'exercice au cours duquel les services correspondants sont effectués par les membres du personnel.

*Comptabilisation et évaluation*

44. **Lorsqu'un membre du personnel a rendu des services à une entreprise au cours d'un exercice, celle-ci doit comptabiliser la cotisation à payer à un régime à cotisations définies en échange de ces services:**
- (a) **au passif (charge à payer) après déduction des cotisations déjà payées. Si le montant des cotisations déjà payées est supérieur au montant des cotisations dues pour les services rendus avant la date de clôture, l'entreprise doit comptabiliser cet excédent à l'actif (charge payée d'avance) dans la mesure où le paiement d'avance aboutit, par exemple, à une diminution des paiements futurs ou à un remboursement en trésorerie; et**
  - (b) **en charges, à moins qu'une autre Norme comptable internationale n'impose ou n'autorise que ces cotisations soient incorporées dans le coût d'un actif (voir par exemple IAS 2, Stocks et IAS 16, Immobilisations corporelles).**
45. **Lorsque les cotisations à un régime à cotisations définies ne sont pas intégralement exigibles dans les douze mois suivant la fin de l'exercice au cours duquel les services correspondants ont été effectués par les membres du personnel, elles doivent être actualisées à l'aide du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.**

*Informations à fournir*

46. **L'entreprise doit indiquer le montant comptabilisé en charges pour les régimes à cotisations définies.**
47. Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, l'entreprise fournit des informations sur les cotisations aux régimes à cotisations définies pour ses principaux dirigeants.

## AVANTAGES POSTÉRIEURS À L'EMPLOI: RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

48. La comptabilisation des régimes à prestations définies est complexe parce que des hypothèses actuarielles sont nécessaires pour évaluer l'obligation et la charge et que des écarts actuariels peuvent exister. De plus, les obligations sont évaluées sur une base actualisée car elles peuvent être réglées de nombreuses années après que les membres du personnel ont effectué les services correspondants.

*Comptabilisation et évaluation*

49. Les régimes à prestations définies peuvent être des régimes non financés ou des régimes intégralement ou partiellement financés par les cotisations d'une entreprise et parfois par celles des membres de son personnel à une entité ou un fonds, juridiquement distinct de l'entreprise qui présente les états financiers et sur lesquels sont prélevées les prestations servies au personnel. Le versement à l'échéance des prestations financées dépend non seulement de la situation financière et des performances du fonds, mais également de la capacité de l'entreprise (et de sa bonne volonté) à pallier une insuffisance éventuelle des actifs du fonds. L'entreprise supporte en substance les risques actuariels et de placement liés au régime. En conséquence, la dépense constatée pour un régime à prestations définies n'est pas nécessairement le montant de la cotisation due pour l'exercice.
50. La comptabilisation des régimes à prestations définies implique pour l'entreprise:
- (a) d'utiliser des techniques actuarielles pour estimer de façon fiable le montant des avantages accumulés par les membres du personnel en contrepartie des services rendus pendant l'exercice et les exercices antérieurs. Cela suppose qu'elle détermine le montant des prestations imputables à l'exercice et aux exercices antérieurs (voir paragraphes 67-71) et qu'elle fasse des estimations (hypothèses actuarielles) sur les variables démographiques (mortalité et rotation du personnel) et financières (telles que les augmentations futures des salaires et des coûts médicaux) qui influenceront sur le coût des prestations (voir paragraphes 72-91);
  - (b) qu'elle actualise ces prestations par la méthode des unités de crédit projetées afin de déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies et le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 64-66);
  - (c) qu'elle détermine la juste valeur des actifs du régime (voir paragraphes 102-104);
  - (d) qu'elle détermine le montant total des écarts actuariels et la partie de ces écarts qu'elle doit enregistrer (voir paragraphes 92-95);
  - (e) lorsqu'un régime a été adopté ou amélioré, qu'elle détermine le coût des services passés en résultant (voir paragraphes 96-101); et
  - (f) lorsqu'un régime a été réduit ou liquidé, qu'elle détermine le profit ou la perte en résultant (voir paragraphes 109-115).
- Lorsqu'une entreprise a plusieurs régimes à prestations définies, elle applique ces dispositions séparément à chaque régime significatif.
51. Dans certains cas, estimations, moyennes et calculs simplifiés peuvent fournir une approximation fiable des calculs détaillés décrits dans la présente Norme.

*Comptabilisation d'une obligation implicite*

52. ***L'entreprise doit comptabiliser non seulement l'obligation juridique ressortant des termes formels du régime à prestations définies, mais aussi toute obligation implicite découlant de ses usages. Ces usages génèrent une obligation implicite lorsque l'entreprise n'a pas d'autre solution réaliste que de payer les prestations aux membres du personnel. Il y a, par exemple, obligation implicite si un changement des usages de l'entreprise entraînerait une dégradation inacceptable des relations avec son personnel.***
53. Les termes formels d'un régime à prestations définies peuvent autoriser l'entreprise à résilier son obligation résultant du régime. Néanmoins, il est habituellement difficile pour une entreprise de résilier un régime si elle veut conserver son personnel. Par conséquent, en l'absence de preuve contraire, la comptabilisation des avantages postérieurs à l'emploi suppose que l'entreprise qui promet actuellement d'accorder lesdits avantages continuera à le faire pendant toute la durée de vie active restant à courir de son personnel.

*Bilan*

54. ***Le montant comptabilisé au passif au titre de prestations définies doit être égal au total de:***
- (a) ***la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 64);***

## IAS 19

- (b) *majorée des profits actuariels (minorée des pertes actuarielles) non comptabilisés en raison du traitement indiqué aux paragraphes 92-93;*
  - (c) *diminuée du coût des services passés non encore comptabilisé (voir paragraphe 96);*
  - (d) *diminuée de la juste valeur à la date de clôture des actifs du régime (s'ils existent) utilisés directement pour éteindre les obligations (voir paragraphes 102-104).*
55. La juste valeur de l'obligation au titre des prestations définies est l'obligation brute avant déduction de la juste valeur des actifs du régime.
56. ***Une entreprise doit déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies et la juste valeur des actifs du régime avec une régularité suffisante pour que les montants comptabilisés dans ses états financiers ne diffèrent pas de manière significative des montants qui seraient déterminés à la date de clôture.***
57. La présente Norme encourage les entreprises (sans toutefois le leur imposer) à faire appel à un actuaire qualifié pour évaluer toutes les obligations significatives au titre des avantages postérieurs à l'emploi. Pour des raisons pratiques, une entreprise peut demander à un actuaire qualifié d'effectuer une évaluation détaillée de l'obligation avant la date de clôture. Mais les résultats de cette évaluation sont corrigés pour tenir compte des transactions et autres changements significatifs (notamment des variations de prix de marché et de taux) intervenus jusqu'à la date de clôture.
58. ***Le montant déterminé selon le paragraphe 54 peut être un montant négatif (un actif). L'entreprise doit évaluer l'actif en retenant le plus faible:***
- (a) ***du montant déterminé selon le paragraphe 54; et***
  - (b) ***du montant:***
    - (i) ***des pertes actuarielles nettes cumulées non comptabilisées et du coût des services passés non comptabilisé (voir paragraphes 92, 93 et 96); et***
    - (ii) ***de la valeur actualisée de tout avantage économique sous forme de remboursements du régime ou de diminutions des cotisations futures au régime. La valeur actualisée de ces avantages économiques doit être déterminée en utilisant le taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.***
- 58A. ***L'application du paragraphe 58 ne doit pas se traduire par la comptabilisation d'un profit résultant uniquement d'une perte actuarielle ou des coûts de services passés au cours de l'exercice, ou par la comptabilisation d'une perte résultant uniquement d'un profit actuariel au cours de l'exercice. Dès lors, l'entreprise comptabilisera immédiatement les éléments suivants, conformément au paragraphe 54, dans la mesure où ils surviennent alors que l'actif au titre des prestations définies est déterminé conformément au paragraphe 58(b):***
- (a) ***les pertes actuarielles nettes de l'exercice en cours et le coût des services passés de l'exercice en cours, dans la mesure où ils excèdent la réduction de la valeur actuelle des avantages économiques visés au paragraphe 58(b)(ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques augmente ou si elle reste inchangée, l'ensemble des pertes actuarielles nettes de l'exercice en cours et du coût des services passés pour l'exercice en cours sera immédiatement comptabilisé selon le paragraphe 54;***
  - (b) ***les profits actuariels nets de l'exercice en cours après déduction du coût des services passés de l'exercice en cours, dans la mesure où ils excèdent l'augmentation de la valeur actuelle des avantages économiques précisés au paragraphe 58(b)(ii). Si la valeur actuelle des avantages économiques diminue ou si elle reste inchangée, l'ensemble des profits actuariels nets de l'exercice en cours et du coût des services passés pour l'exercice en cours sera immédiatement comptabilisé selon le paragraphe 54.***
- 58B. Le paragraphe 58A ne s'applique à une entreprise que si celle-ci présente, au début ou à la fin de l'exercice comptable, un excédent<sup>(1)</sup> au titre du régime à prestations définies et si elle ne peut pas, selon les termes de ce régime, récupérer entièrement cet excédent sous la forme de remboursements en trésorerie ou d'une diminution des cotisations futures. Dans ce cas, le coût des services passés et les pertes actuarielles qui surviennent au cours de l'exercice, dont la comptabilisation est différée en application du paragraphe 54, viennent augmenter le montant précisé au paragraphe 58(b)(i). Si cette augmentation n'est pas compensée par une baisse équivalente de la valeur actuelle des avantages économiques qui répondent aux critères de

(1) Un excédent est l'écart positif entre la juste valeur des actifs du régime et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies.

comptabilisation du paragraphe 58(b)(ii), il y aura une augmentation du total net précisé au paragraphe 58(b) et, dès lors, comptabilisation d'un profit. Le paragraphe 58A interdit la comptabilisation d'un profit dans de telles circonstances. L'effet contraire sera obtenu dans le cas de profits actuariels qui surviennent au cours de l'exercice, dont la comptabilisation est différée en application du paragraphe 54, dans la mesure où les profits actuariels réduisent les pertes actuarielles cumulées non comptabilisées. Le paragraphe 58A interdit la comptabilisation d'une perte dans de telles circonstances. Pour des exemples d'application de ce paragraphe, voir l'annexe C.

59. Un actif peut être généré lorsqu'un régime à prestations définies a été surfinancé ou, dans certains cas, lorsque des gains actuariels sont comptabilisés. Dans ce cas, l'entreprise comptabilise un actif car:
- (a) elle contrôle une ressource qui est la capacité à utiliser l'excédent pour générer des avantages futurs;
  - (b) ce contrôle est le résultat d'événements passés (cotisations versées par l'entreprise et services rendus par le membre du personnel); et
  - (c) l'entreprise peut en attendre des avantages économiques futurs sous la forme d'une diminution de ses cotisations futures ou d'un remboursement en trésorerie, soit directement, soit indirectement par affectation à un régime en déficit.
60. La limite fixée au paragraphe 58(b) ne l'emporte pas sur la comptabilisation différée de certaines pertes actuarielles (voir paragraphes 92 et 93) ou sur la comptabilisation différée du coût de certains services passés (voir paragraphe 96), sauf les dispositions du paragraphe 58A. Toutefois elle l'emporte effectivement sur l'option transitoire prévue par le paragraphe 155(b). Le paragraphe 120(c)(vi) impose à l'entreprise d'indiquer tout montant non comptabilisé en tant qu'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 58(b).

#### Exemple illustrant le paragraphe 60

Un régime à prestations définies présente les caractéristiques suivantes:

Valeur actuelle de l'obligation	1,1
Juste valeur des actifs du régime	<u>(1 190)</u>
	(90)
Pertes actuarielles non comptabilisées	(110)
Coût des services passés non comptabilisé	(70)
Augmentation non comptabilisée du passif lors de la première application de la Norme selon le paragraphe 155(b)	<u>(50)</u>
Montant négatif déterminé selon le paragraphe 54	<u>(320)</u>
Valeur actualisée des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	<u>90</u>
La limite établie par le paragraphe 58(b) est calculée comme suit:	
Coût des services passés non comptabilisé	110
Pertes actuarielles non comptabilisées	70
Valeur actualisée des remboursements futurs et des diminutions de cotisations futures attendus	<u>90</u>
Limite	<u>270</u>

270 est inférieur à 320. L'entreprise comptabilise donc un actif de 270 et indique que la limite a diminué de 50 la valeur comptable de l'actif (voir paragraphe 120(c)(vi)).

**IAS 19**

## Compte de résultat

61. **Une entreprise doit comptabiliser en charges ou (sous réserve de la limite établie par le paragraphe 58(b)) en produits, le total des montants ci-après, sauf si une autre Norme comptable internationale impose ou permet de l'incorporer dans le coût d'un actif:**
- (a) **le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 63-91);**
  - (b) **le coût financier (voir paragraphe 82);**
  - (c) **le rendement attendu des actifs du régime (voir paragraphes 105-107) et de tous les droits au remboursement (paragraphe 104A);**
  - (d) **les écarts actuariels, dans la mesure où ils sont comptabilisés selon les paragraphes 92 et 93;**
  - (e) **le coût des services passés, dans la mesure où le paragraphe 96 impose à l'entreprise de le comptabiliser; et**
  - (f) **l'effet de toute réduction ou liquidation de régime (voir paragraphes 109 et 110).**
62. D'autres Normes comptables internationales imposent d'incorporer certains coûts relatifs aux avantages du personnel dans le coût d'actifs tels que les stocks ou les immobilisations (voir IAS 2, Stocks et IAS 16, Immobilisations corporelles). Les coûts relatifs aux avantages postérieurs à l'emploi incorporés dans le coût de ces actifs englobent la portion appropriée des composantes énoncées au paragraphe 61.

*Comptabilisation et évaluation: valeur actuelle des obligations au titre des prestations définies et coût des services rendus au cours de l'exercice*

63. De nombreuses variables comme les salaires de fin de carrière, la mortalité et la rotation du personnel, l'évolution des coûts médicaux et, pour un régime financé, le rendement des actifs du régime, peuvent influencer sur le coût final d'un régime à prestations définies. Le coût final du régime est incertain et cette incertitude est appelée à persister durablement. Pour évaluer la valeur actuelle des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi et le coût correspondant des services rendus au cours de l'exercice, il faut:
- (a) appliquer une méthode d'évaluation actuarielle (voir paragraphes 64-66);
  - (b) attribuer les droits à prestations aux périodes de service (voir paragraphes 67-71); et
  - (c) faire des hypothèses actuarielles (voir paragraphes 72-91).

## Méthode d'évaluation actuarielle

64. **L'entreprise doit utiliser la méthode des unités de crédit projetées pour déterminer la valeur actualisée de son obligation au titre des prestations définies, le coût correspondant des services rendus au cours de l'exercice et, le cas échéant, le coût des services passés.**
65. La méthode des unités de crédit projetées (parfois appelée méthode de répartition des prestations au prorata des années de services ou méthode des prestations par année de service) considère que chaque période de service donne lieu à une unité supplémentaire de droits à prestations (voir paragraphes 67-71) et évalue séparément chacune de ces unités pour obtenir l'obligation finale (voir paragraphes 72-91).
66. Une entreprise actualise l'intégralité de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi, même si une partie de celle-ci vient à échéance dans les douze mois de la date de clôture.

## Exemple illustrant le paragraphe 65

Une somme forfaitaire égale à 1 % du salaire de fin de carrière par année d'activité doit être versée au moment du départ en retraite. Le salaire de l'année 1 est égal à 10 000; il est supposé augmenter chaque année au taux (composé) de 7 %. Le taux d'actualisation utilisé est de 10 % par an. Le tableau ci-après montre comment se construit l'obligation pour une personne qui est censée partir à la fin de l'année 5, en supposant que les hypothèses actuarielles ne changent pas. Dans un souci de simplicité, cet exemple ne tient pas compte de l'ajustement supplémentaire à opérer pour refléter la probabilité que la personne parte à une date antérieure ou ultérieure.

Année	1	2	3	4	5
Prestation affectée:					
— aux exercices antérieurs	0	131	262	393	524
— à l'exercice (1 % du salaire de fin de carrière)	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>	<u>131</u>
— Cumul	<u>131</u>	<u>262</u>	<u>393</u>	<u>524</u>	<u>655</u>
Obligation à l'ouverture	—	89	196	324	476
Intérêts calculés au taux de 10 %	—	9	20	33	48
Coût des services rendus au cours de l'exercice	<u>89</u>	<u>98</u>	<u>108</u>	<u>119</u>	<u>131</u>
Obligation à la clôture	<u>89</u>	<u>196</u>	<u>324</u>	<u>476</u>	<u>655</u>

Remarque: 1. L'obligation d'ouverture est la valeur actualisée des droits à prestations affectés aux exercices précédents.  
2. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée des droits à prestations affectés à l'exercice.  
3. L'obligation à la clôture est la valeur actualisée des droits à prestations affectés à l'exercice et aux exercices antérieurs.

## Affectation des droits à prestations aux périodes de service

67. **Lorsqu'elle détermine la valeur actualisée de ses obligations au titre des prestations définies, le coût correspondant aux services rendus au cours de l'exercice et, le cas échéant, le coût des services passés, l'entreprise doit affecter les droits à prestations aux périodes de service en vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime. Toutefois si les services rendus au cours d'exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations supérieur de façon significative à celui des exercices antérieurs, l'entreprise doit affecter les droits à prestations sur une base linéaire entre:**
- (a) **la date à laquelle les services rendus par le membre du personnel ont commencé à générer des droits à prestations en vertu du régime (que ceux-ci soient ou non conditionnés par des services ultérieurs); et**
  - (b) **la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant significatif de droits à prestations supplémentaires en vertu du régime, les futures augmentations de salaires n'étant toutefois pas prises en compte.**
68. La méthode des unités de crédit projetées impose qu'une entreprise affecte les droits à prestations à l'exercice (pour déterminer le coût des services rendus au cours de l'exercice) et à l'exercice et aux exercices antérieurs (pour déterminer la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies). Une entreprise affecte les droits à prestations aux exercices au cours desquels l'obligation d'assurer des avantages postérieurs à l'emploi est générée. Cette obligation naît du fait que le personnel rend des services en contrepartie d'avantages postérieurs à l'emploi que l'entreprise devra payer au cours d'exercices futurs. Les techniques actuarielles permettent à l'entreprise d'évaluer cette obligation avec une fiabilité suffisante pour justifier la comptabilisation d'un passif.

## IAS 19

## Exemples illustrant le paragraphe 68

1. Un régime à prestations définies prévoit le paiement d'une prestation forfaitaire de 100 pour chaque année de service, payable lors du départ en retraite.

Un droit à prestations de 100 est attribué à chaque année. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée de 100. La valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actualisée de 100 multipliée par le nombre d'années de service écoulées jusqu'à la date de clôture.

Si la prestation est payable dès que le membre du personnel quitte l'entreprise, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies reflètent la date à laquelle il est censé partir. Du fait de l'actualisation, ces montants sont donc inférieurs aux montants qui seraient déterminés si la personne quittait l'entreprise à la date de clôture.

2. Un régime prévoit le paiement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Cette pension est payable à partir de 65 ans.

Un droit à prestation égal à la valeur actuelle, à la date prévue du départ en retraite, d'une pension mensuelle de 0,2 % du salaire de fin de carrière estimé, payable entre la date prévue du départ en retraite et la date attendue du décès, est affectée à chaque année de service. Le coût des services rendus au cours de l'exercice est la valeur actualisée de ce droit. La valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies est la valeur actualisée du versement d'une pension mensuelle égale à 0,2 % du salaire de fin de carrière multiplié par le nombre d'années de service jusqu'à la date de clôture. Le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation au titre des prestations définies sont actualisés car le versement des retraites commence à partir de 65 ans.

69. Dans le cas d'un régime à prestations définies, les services rendus par un membre du personnel génèrent une obligation même si les droits à prestations sont conditionnés par un emploi futur (autrement dit, ils ne sont pas acquis). Les années de service antérieures à la date d'acquisition des droits génèrent une obligation implicite parce qu'à chaque date de clôture successive, le nombre d'années de service futur qu'un membre du personnel devra effectuer avant d'avoir droit aux prestations diminue. Lorsqu'elle évalue son obligation au titre des prestations définies, l'entreprise envisage la probabilité pour que certains membres du personnel ne réunissent pas les conditions requises pour l'acquisition des droits. De même, bien que certains avantages postérieurs à l'emploi, par exemple l'assistance médicale postérieure à l'emploi, ne soient dus que si un événement spécifié se produit alors que le membre du personnel n'est plus en activité, une obligation est créée pendant ses années de service qui lui assureront la prestation si l'événement spécifié se produit. La probabilité pour que cet événement se produise affecte l'évaluation de l'obligation mais ne détermine pas son existence.

## Exemples illustrant le paragraphe 69

1. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 pour chaque année de service. La prestation n'est acquise qu'après dix années de service.

Un droit à prestation de 100 est attribué à chaque année. Pour chacune des dix premières années, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actuelle de l'obligation reflètent la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service.

2. Un régime prévoit le paiement d'une prestation de 100 pour chaque année de service, à l'exclusion des années de service effectuées avant l'âge de 25 ans. Les prestations sont immédiatement acquises.

Aucune charge n'est affectée aux années de service effectuées avant l'âge de 25 ans car les services rendus avant cette date ne génèrent aucun droit à prestation (conditionnel ou non). Un droit à prestation de 100 est attribué à chacune des années ultérieures.

70. L'obligation s'accroît jusqu'à la date à laquelle un service supplémentaire ne donne pas lieu à un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, la totalité de la charge est affectée aux exercices prenant fin au plus tard à cette date. L'affectation aux différents exercices se fait selon la formule établie par le régime. Toutefois, si les services rendus par le membre du personnel au cours d'exercices ultérieurs aboutissent à un niveau de droits à prestations sensiblement supérieur à celui des exercices antérieurs, l'entreprise doit répartir la charge sur une base linéaire jusqu'à la date à laquelle les services supplémentaires rendus par le membre du personnel ne généreront pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. En effet, sur l'ensemble de la période, l'activité du membre du personnel générera, au bout du compte, ce niveau supérieur de droits à prestations.

## Exemples illustrant le paragraphe 70

1. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de 1 000 qui est acquise après dix années de service. Le régime ne prévoit aucun autre droit à prestations pour les années de service supplémentaires.

Un droit à prestations de 100 (1 000 divisé par 10) est attribué à chacune des dix premières années. Le coût des services rendus au cours de l'exercice pour chacune des dix premières années reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas ses dix années de service. Aucun droit à prestations n'est attribué aux années ultérieures.

2. Un régime prévoit le paiement d'une indemnité forfaitaire de retraite de 2 000 pour tous les membres du personnel qui sont encore en activité à 55 ans après vingt ans de service ou qui sont encore en activité à 65 ans, quel que soit leur nombre d'années d'activité.

Pour les membres du personnel entrant dans le régime avant 35 ans, leur temps de service commence à générer des droits à prestations en vertu du régime à l'âge de 35 ans (un membre du personnel pourrait cesser son activité à 30 ans et la reprendre à 33 ans sans que cela ait d'incidence sur le montant des droits à prestations ou sur leur calendrier). Ces droits à prestations sont conditionnés par l'activité ultérieure. De plus, la poursuite de l'activité au-delà de 55 ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entreprise affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des années entre 35 et 55 ans.

Pour les membres du personnel entrant dans le régime entre 35 et 45 ans, la poursuite de l'activité au-delà d'une période de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ces membres du personnel, l'entreprise affecte un droit à prestations de 100 (2 000 divisé par 20) à chacune des vingt premières années.

Pour un membre du personnel entrant dans le régime à 55 ans, la poursuite de l'activité au-delà de dix ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Pour ce membre du personnel, l'entreprise affecte un droit à indemnités de 200 (2 000 divisé par 10) à chacune des dix premières années.

Pour tous les membres du personnel, le coût des services rendus au cours de l'exercice et la valeur actualisée de l'obligation reflètent la probabilité qu'ils n'achèvent pas leur temps de service nécessaire.

3. Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 40 % des frais médicaux d'un membre du personnel après l'emploi s'il quitte l'entreprise après plus de dix années et moins de vingt années de service et de 50 % s'il la quitte après vingt années ou plus de service.

En vertu de la formule de calcul des prestations établie par le régime, l'entreprise affecte 4 % de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus (40 % divisé par dix) à chacune des dix premières années et 1 % (10 % divisé par dix) à chacune des dix années suivantes. Pour chaque année, le coût des services rendus au cours de l'exercice reflète la probabilité que le membre du personnel n'achève pas la période de service nécessaire pour s'assurer tout ou partie des droits à prestations. Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir dans les dix ans.

4. Un régime d'assistance médicale postérieure à l'emploi prévoit le remboursement de 10 % des frais médicaux d'un membre du personnel après son départ en retraite si ce départ est intervenu après plus de dix années et moins de vingt années de service et de 50 % s'il est intervenu après vingt années ou plus de service.

Les années de service ultérieures généreront un niveau de droits à prestations sensiblement plus élevé que celui des années antérieures. En conséquence, pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir au bout de vingt années voire davantage, l'entreprise affecte les droits à prestations sur une base linéaire, selon le paragraphe 68. Le temps d'activité au-delà de vingt ans ne générera pas un montant supplémentaire significatif de droits à prestations. Par conséquent, le droit à prestations affecté à chacune des vingt premières années est égal à 2,5 % de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus (50 % divisé par vingt).

**IAS 19**

Pour les membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir après dix à vingt ans de service, le droit à prestations affecté à chacune des dix premières années est égal à 10 % de la valeur actualisée des coûts médicaux attendus. Aucun droit à prestations n'est affecté au temps de service compris entre la fin de la dixième année et la date estimée du départ pour ces membres du personnel.

Aucun droit à prestations n'est affecté aux membres du personnel qu'elle s'attend à voir partir dans les dix ans.

71. Lorsque le montant d'un droit à prestations est égal à un pourcentage constant du salaire de fin de carrière pour chaque année de service, les augmentations de salaires futures auront un impact sur le montant requis pour éteindre l'obligation existant au titre des services rendus avant la date de clôture, mais ne généreront pas une obligation supplémentaire. Par conséquent:
- (a) dans le cadre du paragraphe 67(b), les augmentations de salaires ne génèrent pas de droits à prestations supplémentaires bien que le montant du droit à prestations soit fonction du salaire de fin de carrière; et
  - (b) le montant du droit à prestations affecté à chaque exercice représente une proportion constante du salaire auquel est liée la prestation.

**Exemple illustrant le paragraphe 71**

Les membres du personnel ont droit à une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service avant l'âge de 55 ans.

Une prestation de 3 % du salaire de fin de carrière estimé est affecté à chaque année jusqu'à l'âge de 55 ans, qui correspond à la date à compter de laquelle la poursuite de l'activité ne générera pas, pour le membre du personnel, un montant significatif de droits à prestations en vertu du régime. Passé cet âge, aucun droit à prestations n'est affecté aux années de service.

**Hypothèses actuarielles**

72. **Les hypothèses actuarielles doivent être objectives et mutuellement compatibles.**
73. Les hypothèses actuarielles sont les meilleures estimations faites par l'entreprise des variables qui détermineront le coût final des avantages postérieurs à l'emploi. Ces hypothèses comprennent:
- (a) des hypothèses démographiques relatives aux caractéristiques futures du personnel ancien et actuel (et des personnes à leur charge) réunissant les conditions requises pour bénéficier des avantages. Ces hypothèses démographiques portent sur les éléments suivants:
    - (i) la mortalité, pendant et après l'emploi;
    - (ii) la rotation du personnel, l'incapacité et le départ en retraite anticipée;
    - (iii) la proportion des membres affiliés au régime et des personnes à leur charge réunissant les conditions requises pour avoir droit aux prestations; et
    - (iv) les taux de demandes d'indemnisation en vertu de régimes médicaux; et
  - (b) des hypothèses financières portant sur les éléments suivants:
    - (i) le taux d'actualisation (voir paragraphes 78-82);
    - (ii) les niveaux futurs des salaires et avantages du personnel (voir paragraphes 83-87);
    - (iii) dans le cas de prestations médicales, les coûts médicaux futurs et notamment, s'ils sont importants, le coût d'administration des demandes et du versement des prestations (voir paragraphes 88-91); et
    - (iv) le taux attendu de rendement des actifs du régime (voir paragraphes 105-107).
74. Les hypothèses actuarielles sont objectives dès lors qu'elles ne sont ni imprudentes ni d'une prudence excessive.

75. Les hypothèses actuarielles sont mutuellement compatibles si elles traduisent les rapports économiques existant entre certains facteurs tels que l'inflation, les taux d'augmentation des salaires, le rendement des actifs du régime et les taux d'actualisation. À titre d'exemple, toutes les hypothèses, qui sont fonction d'un taux d'inflation particulier (comme celles relatives aux taux d'intérêt et aux augmentations de salaires et d'avantages du personnel) sur un exercice futur donné, supposent le même niveau d'inflation pendant cet exercice.
76. Une entreprise détermine le taux d'actualisation et autres hypothèses financières en termes nominaux (faciaux), sauf si des estimations en termes réels (corrigées de l'inflation) sont plus fiables comme, par exemple, dans une économie hyperinflationniste (voir IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes) ou lorsque le droit à prestations est indexé et qu'il existe un marché profond des obligations indexées libellées dans la même monnaie et de même durée est actif.
77. **Les hypothèses financières doivent être établies sur la base des attentes du marché à la date de clôture pour la période au cours de laquelle les obligations doivent être réglées.**

Hypothèses actuarielles: taux d'actualisation

78. **Le taux à appliquer pour actualiser les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi (que ceux-ci soient financés ou non) doit être déterminé par référence à un taux de marché à la date de clôture fondé sur les obligations d'entreprises de première catégorie. Dans les pays où ce type de marché n'est pas actif, il faut prendre le taux (à la clôture) des obligations d'État. La monnaie et la durée des obligations d'entreprises ou des obligations d'État doivent être cohérentes avec la monnaie et la durée estimée des obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi.**
79. L'hypothèse actuarielle relative au taux d'actualisation a un effet important. Ce taux d'actualisation traduit la valeur temps de l'argent mais il ne traduit ni le risque actuariel ni le risque de placement. De plus, ce taux d'actualisation ne traduit pas le risque de crédit spécifique à l'entreprise auquel s'exposent ses créanciers; il ne traduit pas non plus le risque d'écarts entre les réalisations futures et les hypothèses actuarielles.
80. Le taux d'actualisation reflète le calendrier estimé de versement des prestations. Dans la pratique, une entreprise applique souvent un taux d'actualisation moyen, unique et pondéré qui reflète le calendrier estimé et le montant des versements, ainsi que la monnaie dans laquelle les avantages doivent être versées.
81. Dans certaines circonstances, il est possible que le marché des obligations dont l'échéance est suffisamment longue pour correspondre à celle estimée de tous les versements de prestations ne soit pas actif. Dans ce cas, l'entreprise utilise les taux actuels de marché dont le terme est approprié pour actualiser les paiements à court terme et estime le taux d'actualisation pour les échéances plus lointaines par extrapolation des taux actuels du marché à l'aide de la courbe des taux de rendement. Il est peu vraisemblable que la valeur actuelle totale d'une obligation au titre des prestations définies soit particulièrement sensible au taux d'actualisation appliqué à la fraction des prestations payable au-delà de la date d'échéance finale des obligations d'entreprises ou d'État disponibles.
82. Le coût financier est obtenu en multipliant le taux d'actualisation déterminé au début de l'exercice par la valeur actualisée de l'obligation de l'exercice au titre des prestations définies, en tenant compte d'éventuels changements importants de l'obligation. La valeur actuelle de l'obligation différera du passif enregistré au bilan parce que ce dernier s'entend net de la juste valeur des actifs du régime et que certains écarts actuariels et certains coûts au titre des services passés ne sont pas comptabilisés immédiatement. [L'Annexe A illustre, entre autres choses, le mode de calcul du coût financier].

Hypothèses actuarielles: salaires, avantages du personnel et coûts médicaux

83. **Les obligations au titre des avantages postérieurs à l'emploi doivent être évaluées sur une base reflétant:**
- (a) **les augmentations de salaires futures estimées;**
  - (b) **les droits à prestations selon les termes du régime (ou résultant de toute obligation implicite allant au-delà de ces termes) à la date de clôture; et**

## IAS 19

- (c) *les changements futurs estimés du niveau des prestations payées dans le cadre de tout régime général et obligatoire affectant les prestations à payer au titre d'un régime à prestations définies, si et seulement si:*
- (i) *soit ces changements ont été adoptés avant la date de clôture;*
  - (ii) *soit l'expérience passée ou d'autres indications fiables, démontrent que ces prestations payées dans le cadre d'un régime général et obligatoire évolueront d'une manière prévisible, par exemple qu'elles suivront l'évolution du niveau général des prix ou du niveau général des salaires.*
84. Les estimations des augmentations futures de salaires prennent en compte l'inflation, l'ancienneté, la promotion et divers autres facteurs comme l'offre et la demande sur le marché de l'emploi.
85. Si les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) imposent à l'entreprise de changer les prestations lors d'exercices futurs, l'évaluation de l'obligation doit refléter ces changements. C'est le cas, par exemple, lorsque:
- (a) l'entreprise a déjà été confrontée, dans le passé, à une augmentation des avantages du personnel, par exemple pour atténuer les effets de l'inflation, et qu'aucune indication ne permet de dire que cette pratique va changer; ou
  - (b) des profits actuariels ont été déjà comptabilisés dans les états financiers et l'entreprise est tenue, par les termes formels d'un régime (ou une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'utiliser tout excédent du régime au profit des bénéficiaires dudit régime (voir paragraphe 98(c)).
86. Les hypothèses actuarielles ne traduisent pas les changements futurs des avantages qui ne sont pas énoncés dans les termes formels du régime (ou dans une obligation implicite) à la date de clôture. Ces changements généreront:
- (a) un coût des services passés dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services antérieurs au changement; et
  - (b) un coût des services rendus au cours de l'exercice après le changement, dans la mesure où ils affectent les prestations au titre de services postérieurs au changement.
87. Certains avantages postérieurs à l'emploi sont liés à des variables telles que le niveau des prestations de retraite versées par l'État ou de l'aide médicale de l'État. L'évaluation de ces avantages reflète l'incidence attendue de l'évolution de ces variables sur la base de l'expérience passée et d'autres indications fiables.
88. ***Les hypothèses relatives aux coûts médicaux doivent prendre en compte les variations futures estimées du coût des services médicaux résultant à la fois de l'inflation et de l'évolution spécifique aux coûts médicaux.***
89. L'évaluation des prestations médicales postérieures à l'emploi impose de faire des hypothèses sur le niveau et la fréquence des demandes de remboursement futures et sur le coût de satisfaction de ces demandes. Une entreprise estime ses coûts médicaux futurs sur la base de données historiques portant sur sa propre expérience et complétées, si nécessaire, par des données historiques d'autres entreprises, entreprises d'assurance, prestataires médicaux ou autres sources. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte du progrès technologique, de l'évolution des schémas d'utilisation ou d'offre de soins de santé et de l'évolution de l'état de santé des bénéficiaires du régime.
90. Le niveau et la fréquence des demandes de remboursement sont particulièrement sensibles à l'âge, à l'état de santé et au sexe des membres du personnel (et de leurs personnes à charge) mais ils peuvent être également sensibles à d'autres facteurs comme l'implantation géographique. En conséquence, les données historiques sont ajustées dans la mesure où la composition démographique de la population diffère de celle de la population ayant servi de base pour l'établissement des données historiques. Elles sont également ajustées lorsque des indices fiables montrent que les tendances historiques ne vont pas se poursuivre.
91. Certains régimes de soins de santé postérieurs à l'emploi imposent au personnel de cotiser pour les coûts médicaux couverts par le régime. Les estimations des coûts médicaux futurs tiennent compte de ces cotisations en fonction des termes du régime à la date de clôture (ou de toute obligation implicite allant au-delà de ces

termes). Les changements de ces cotisations du personnel génèrent un coût des services passés ou, s'il y a lieu, des réductions. Le coût de règlement des demandes de remboursement peut être réduit par des prestations de l'état ou d'autres prestataires médicaux (voir paragraphes 83(c) et 87).

#### Écarts actuariels

92. ***Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54, l'entreprise doit, conformément au paragraphe 58A, comptabiliser une fraction (spécifiée au paragraphe 93) de ses écarts actuariels en produits ou en charges si les écarts actuariels cumulés non comptabilisés à la fin de l'exercice précédent excèdent la plus grande des deux valeurs ci-dessous:***

(a) ***10 % de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (avant déduction des actifs du régime); et***

(b) ***10 % de la juste valeur des actifs du régime à la date de clôture.***

***Ces limites doivent être calculées et appliquées séparément pour chaque régime à prestations définies.***

93. ***La fraction des écarts actuariels à comptabiliser pour chaque régime à prestations définies est l'excédent, déterminé selon le paragraphe 92, divisé par la durée de vie active moyenne résiduelle attendue des membres du personnel bénéficiant de ce régime. Toutefois, une entreprise peut adopter toute méthode conduisant à comptabiliser de façon systématique tous les écarts actuariels plus rapidement, sous réserve d'appliquer la même base de comptabilisation pour les gains et pour les pertes actuariels et de l'appliquer de façon permanente d'un exercice à l'autre. L'entreprise peut appliquer ces méthodes de façon systématique même si ces écarts actuariels sont situés dans les limites spécifiées au paragraphe 92.***

94. Des écarts actuariels pourront résulter d'augmentations ou de diminutions de la valeur actuelle d'une obligation au titre de prestations définies ou de la juste valeur des actifs du régime correspondant. Parmi les causes susceptibles de générer ces écarts actuariels, on peut citer:

(a) les taux exceptionnellement élevés ou faibles de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des avantages du personnel ou des coûts médicaux;

(b) l'incidence d'un changement dans l'estimation des taux futurs de rotation du personnel, de départ en retraite anticipée, de mortalité ou d'augmentation des salaires, des droits à prestations (si les termes formels ou implicites d'un régime prévoient des augmentations des droits à prestations liés à l'inflation) ou des coûts médicaux;

(c) l'impact de l'évolution du taux d'actualisation; et

(d) les différences entre le rendement attendu des actifs du régime et le rendement effectif (voir paragraphes 105-107).

95. Sur le long terme, les écarts actuariels peuvent se compenser. Il est donc préférable de considérer les estimations de l'obligation au titre des avantages postérieurs à l'emploi comme une fourchette (ou un corridor) autour de la meilleure estimation. L'entreprise est autorisée, mais non tenue, de comptabiliser les écarts actuariels se situant dans cette fourchette. La présente Norme impose aux entreprises de comptabiliser, au minimum, un pourcentage indiqué des écarts actuariels se situant à l'extérieur d'un corridor de plus ou moins 10 %. [L'Annexe A illustre, entre autres choses, le mode de traitement des écarts actuariels.] La présente Norme autorise également l'utilisation systématique de méthodes de comptabilisation plus rapide, sous réserve que ces méthodes remplissent certaines conditions. Ces méthodes autorisées incluent, par exemple, la comptabilisation immédiate de tous les écarts actuariels (à l'intérieur et à l'extérieur du corridor). Le paragraphe 155(b)(iii) explique la nécessité de prendre en compte toute partie non comptabilisée du passif provisoire dans la comptabilisation des profits actuariels ultérieurs.

## IAS 19

## Coût des services passés

96. **Pour l'évaluation du passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54, l'entreprise doit, conformément au paragraphe 58A, comptabiliser le coût des services passés en charges, selon un mode linéaire, sur la durée moyenne restant à courir jusqu'à ce que les droits correspondants soient acquis au personnel. Dans la mesure où les droits à prestations sont déjà acquis lors de l'adoption du régime à prestations définies ou de sa modification, l'entreprise doit comptabiliser immédiatement le coût des services passés.**
97. Le coût des services passés est généré lorsque l'entreprise adopte un régime à prestations définies ou change les prestations à payer en vertu d'un régime existant. Ces changements sont opérés en contrepartie des services que ces membres du personnel rendront au cours d'une période prenant fin lorsque les droits à prestations concernés seront acquis. Par conséquent, le coût des services passés est réparti sur cette durée sans tenir compte du fait qu'il concerne des services accomplis au cours d'exercices antérieurs. Le coût des services passés est évalué par le changement du passif résultant de l'amendement (voir paragraphe 64).

## Exemple illustrant le paragraphe 97

Une entreprise gère un régime de retraite qui prévoit le versement d'une pension égale à 2 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service. Les droits à prestations sont acquis au bout de cinq années de service. Le 1<sup>er</sup> janvier 20X5, l'entreprise améliore le régime et porte le montant de la pension à 2,5 % du salaire de fin de carrière pour chaque année de service à compter du 1<sup>er</sup> janvier 20X1. À la date de l'amélioration, la valeur actualisée des prestations complémentaires pour la période de service allant du 1<sup>er</sup> janvier 20X1 au 1<sup>er</sup> janvier 20X5 est la suivante:

Personnes ayant plus de 5 ans de service au 1/1/X5	150
Personnes ayant moins de 5 ans de service au 1/1/X5 (période moyenne d'acquisition des droits à prestations: 3 ans)	<u>120</u>
	<u>270</u>

L'entreprise comptabilise 150 immédiatement parce que ces droits à prestations sont déjà acquis et comptabilise 120 selon un mode linéaire sur la période de trois ans ouverte à compter du 1<sup>er</sup> janvier 20X5.

98. Sont exclus du coût des services passés:
- l'incidence des différences entre les augmentations de salaires prises pour hypothèses et les augmentations effectives sur l'obligation de payer des prestations au titre de services accomplis au cours d'années antérieures (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte les projections de salaires);
  - les estimations insuffisantes ou excessives des augmentations discrétionnaires des retraites lorsqu'une entreprise a l'obligation implicite d'accorder de telles augmentations (il n'y a pas de coût des services passés parce que les hypothèses actuarielles prennent en compte ces augmentations);
  - les estimations d'une amélioration des prestations résultant de profits actuariels qui ont déjà été comptabilisés dans les états financiers si l'entreprise est tenue, par les termes formels d'un régime (ou par une obligation implicite allant au-delà de ces termes) ou d'une législation, d'affecter tout excédent du régime aux bénéficiaires dudit régime, même si l'augmentation des droits à prestations n'a pas encore été formellement accordée (l'augmentation de l'obligation qui en résulte est une perte actuarielle et non pas un coût de services passés, voir paragraphe 85(b));
  - l'accroissement des avantages acquis lorsque, en l'absence de prestations nouvelles ou meilleures, les membres du personnel remplissent les conditions requises pour l'acquisition des avantages (il n'y a pas de coût des services passés car le coût estimé des prestations a été comptabilisé au fur et à mesure que les services étaient accomplis); et

- (e) l'effet des modifications apportées au régime qui réduisent les prestations au titre des services futurs (réduction).
99. Une entreprise établit le plan d'amortissement du coût des services passés lorsque les droits à prestations sont introduits ou modifiés. Il serait impossible de tenir à jour les écritures détaillées nécessaires à l'identification ou à la mise en œuvre des changements ultérieurs apportés à ce calendrier d'amortissement. En outre, l'effet ne serait vraisemblablement significatif que s'il y avait réduction ou liquidation. Par conséquent, une entreprise ne change le plan d'amortissement du coût des services passés que s'il y a réduction ou liquidation.
100. Lorsqu'une entreprise réduit les prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant, la réduction en résultant, pour l'obligation au titre de prestations définies, est comptabilisée en coût des services passés (négatif) sur la période moyenne prenant fin lorsque la partie ainsi réduite des droits à prestations devient acquise.
101. Lorsqu'une entreprise réduit certaines prestations à payer en vertu d'un régime à prestations définies existant et que, dans le même temps, elle augmente d'autres prestations à payer aux mêmes membres du personnel en vertu du régime, elle comptabilise le changement comme une seule variation nette.

#### Comptabilisation et évaluation: actifs du régime

#### Juste valeur des actifs du régime

102. La juste valeur des actifs du régime est déduite pour déterminer le montant comptabilisé au bilan selon le paragraphe 54. Lorsqu'on ne dispose pas de valeur de marché, on estime la juste valeur des actifs du régime en actualisant, par exemple, les flux de trésorerie futurs attendus par application d'un taux d'actualisation traduisant à la fois le risque associé aux actifs et l'échéance ou la date de cession prévue desdits actifs (ou, en l'absence de date d'échéance, la durée prévue jusqu'au règlement de l'obligation correspondante).
103. Les actifs du régime excluent les cotisations impayées dues au fonds par l'entreprise qui présente les états financiers ainsi que les instruments financiers non cessibles émis par la dite entreprise et détenus par le fonds. Les actifs du régime sont diminués de tous passifs du fonds ne se rapportant pas aux avantages du personnel, par exemple, fournisseurs et autres créanciers et des passifs provenant d'instruments financiers dérivés.
104. Lorsque les actifs du régime incluent des polices d'assurances éligibles, correspondant exactement, par leur montant et leur échéance, à tout ou une partie des prestations payables en vertu du régime, la juste valeur de ces polices d'assurances est considérée comme étant la juste valeur des obligations correspondantes comme décrit dans le paragraphe 54 (sous réserve de toute déduction requise si les montants à recevoir en vertu des polices d'assurances ne sont pas totalement recouvrables).

#### Remboursements

- 104A. **Une entreprise comptabilise ses droits de remboursements en tant qu'actifs distincts si et seulement si elle est quasiment certaine qu'une autre partie remboursera soit en partie soit en totalité, les dépenses nécessaires au règlement d'une obligation de prestation définie. L'entreprise doit alors évaluer les actifs à leur juste valeur. Dans tous les autres cas, une entreprise doit donner à cet actif un traitement similaire à celui des actifs du régime. Dans le compte de résultat, la charge relative à un régime de prestation défini peut être présentée nette du remboursement comptabilisé.**
- 104B. Il arrive qu'une entreprise puisse se tourner vers une autre partie, telle qu'un assureur, afin de payer en partie ou en totalité les dépenses nécessaires à l'établissement d'une obligation de prestation définie. Les polices d'assurance éligibles, comme décrit dans le paragraphe 7, sont des actifs du régime. Une entreprise comptabilise ses polices d'assurance éligibles de la même manière que tous les actifs du régime. Le paragraphe 104A, ici ne s'applique pas, (voir paragraphes 39 à 42, 104).

**IAS 19**

- 104C. Lorsqu'une police d'assurance n'est pas une police éligible, elle ne peut être considérée comme un actif du régime. Le paragraphe 104A, traite de ce type de cas: l'entreprise comptabilise ses droits de remboursement en vertu de la police d'assurance en tant qu'actif distinct, plutôt qu'en déduction du passif au titre des prestations définies comptabilisés selon le paragraphe 54; dans tous les autres cas, cet actif est traité de la même façon que les actifs du régime. En particulier; le passif au titre de prestation définie comptabilisé selon le paragraphe 54 est majoré (diminué) dans la mesure où les profits (pertes) actuariels cumulés sur l'obligation au titre des prestations définies et sur le droit de remboursement correspondant restent non-comptabilisés selon les paragraphes 92 et 93. Le paragraphe 120(c) (vii) impose qu'une entreprise fournisse une brève description du lien existant entre le droit au remboursement et l'obligation correspondante.

## Exemple illustrant les paragraphes 104A et 104C

Valeur actuelle de l'obligation	1 241
Profits actuariels non comptabilisés	17
Passif enregistré au bilan	1 258
Droits en vertu de polices d'assurances correspondant exactement au montant et à l'échéance d'une partie des avantages payables en vertu du régime. Ces avantages ont une valeur actuelle de 1 092	1 092

Les profits actuariels non comptabilisés de 17 représentent des profits nets sur l'obligation et sur les droits au remboursement

- 104D. Si le droit de remboursement est la conséquence d'une police d'assurance, correspondant exactement au montant et à l'échéance d'une partie ou de la totalité des avantages à payer comme défini par le régime, la juste valeur du droit à remboursement est considérée comme étant la valeur actuelle de l'obligation correspondante, comme décrit dans le paragraphe 54 (sous réserve de toutes réductions nécessaires si le remboursement n'est pas totalement recouvrable).

## Rendement des actifs du régime

105. Le rendement attendu des actifs est une composante de la charge comptabilisée dans le compte de résultat. La différence entre le rendement attendu et le rendement effectif est un écart actuariel; elle est comprise dans les écarts actuariels sur l'obligation au titre des prestations définies dans le calcul du montant net qui est comparé aux valeurs limites du corridor de 10 % mentionné au paragraphe 92.
106. Le rendement attendu des actifs du régime est établi sur la base des attentes du marché, au début de l'exercice, pour des rendements sur toute la durée de vie de l'obligation correspondante. Le rendement attendu des actifs du régime traduit l'évolution de la juste valeur des actifs du régime détenus au cours de l'exercice, résultant des cotisations effectivement versées au fonds et des prestations effectivement prélevées sur le fonds.
107. Pour calculer le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime, l'entreprise déduit les coûts attendus d'administration autres que ceux inclus dans les hypothèses actuarielles prises pour évaluer l'obligation.

## Exemple illustrant le paragraphe 106

Au 1<sup>er</sup> janvier 20X1, la juste valeur des actifs du régime était de 10 000 et le montant net cumulé des profits actuariels non comptabilisés s'élevait à 760. Le 30 juin 20X1, les prestations servies au titre du régime s'élevaient à 1 900 et les cotisations reçues à 4 900. Au 31 décembre 20X1, la juste valeur des actifs du régime s'établissait à 15 000 et la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à 14 792. Le montant des pertes actuarielles sur l'obligation pour 20X1 s'élevait à 60.

Au 1<sup>er</sup> janvier 20X1, l'entreprise présentant les états financiers a effectué les estimations suivantes, sur la base des prix du marché à cette date:

	(%)
Produits financiers nets de l'impôt à payer par le fonds	9,25
Plus-value réalisées et non réalisées sur les actifs du régime (après impôts)	2,00
Coûts d'administration	<u>(1,00)</u>
Taux de rendement attendu	<u>10,25</u>
Pour 20X1, le rendement attendu et le rendement effectif des actifs du régime s'établissent comme suit:	
Rendement des actifs d'une valeur de 10 000 détenus pendant douze mois à 10,25 %	1 025
Rendement des actifs d'une valeur de 3 000 détenus pendant six mois à 5 % (équivalant à un taux annuel de 10,25 %, capitalisé tous les six mois)	<u>150</u>
Rendement attendu des actifs pour 20X1	<u>1 175</u>
Juste valeur des actifs au 31 décembre 20X1	15 000
Moins juste valeur des actifs au 1 <sup>er</sup> janvier 20X1	(10 000)
Moins cotisations reçues	(4 900)
Plus prestations servies	<u>1 900</u>
Rendement effectif des actifs du régime	<u>2 000</u>

La différence entre le rendement attendu (1 175) et le rendement effectif des actifs (2 000) est un profit actuariel de 825. Par conséquent, le montant net cumulé des gains actuariels non comptabilisés s'élève à 1 525 (760 plus 825 moins 60). Les limites du corridor indiqué au paragraphe 92 sont fixées à 1 500 (montant le plus élevé entre: (i) 10 % de 15 000 et (ii) 10 % de 14 792). L'année suivante (20X2), l'entreprise comptabilise dans son compte de résultat un profit actuariel de 25 (1 525 moins 1 500) divisé par la durée d'activité moyenne résiduelle attendue des membres du personnel concernés. Le taux attendu de rendement des actifs du régime pour 20X2 sera établi sur la base des attentes du marché au 1<sup>er</sup> janvier 20X2, pour des rendements sur toute la durée de l'obligation.

#### Regroupements d'entreprises

108. Dans un regroupement d'entreprises qui est une acquisition, une entreprise comptabilise les actifs et passifs générés par les avantages postérieurs à l'emploi à la valeur actuelle de l'obligation diminuée de la juste valeur des actifs du régime (voir IAS 22, Regroupements d'entreprises). La valeur actuelle de l'obligation inclut tous les éléments ci-dessous, même si l'entreprise rachetée ne les avait pas encore comptabilisés à la date d'acquisition:
- (a) les écarts actuariels générés avant la date d'acquisition (qu'ils se situent ou non à l'intérieur du corridor de 10 %);
  - (b) le coût des services passés résultant des changements dans les prestations ou de l'adoption d'un régime avant la date d'acquisition; et
  - (c) les montants que la société acquise n'avait pas comptabilisés, selon les dispositions transitoires du paragraphe 155(b).

#### Réductions et liquidations

109. **Une entreprise doit comptabiliser les profits ou pertes enregistrés au titre de la réduction ou de la liquidation d'un régime à prestations définies au moment où se produit la réduction ou la liquidation. Le profit ou la perte lié à une réduction ou à une liquidation doit comprendre:**
- (a) **tout changement de la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies en résultant;**

## IAS 19

- (b) ***tout changement de la juste valeur des actifs du régime en résultant;***
- (c) ***tous écarts actuariels correspondants et coût des services passés qui, selon les paragraphes 92 et 96, n'avaient pas été comptabilisés antérieurement.***
110. ***Avant de déterminer l'effet d'une réduction ou d'une liquidation, une entreprise doit évaluer à nouveau l'obligation (et, s'il y a lieu, les actifs correspondants du régime) au moyen des hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels).***
111. Une réduction intervient lorsqu'une entreprise:
- (a) peut démontrer qu'elle s'est engagée à réduire de façon significative le nombre de personnes bénéficiant d'un régime; ou
- (b) change les termes d'un régime à prestations définies de sorte qu'une partie significative des services futurs des membres du personnel actuels ne leur donnera plus de droits à prestations ou ne leur donnera que des droits réduits.

Une réduction peut résulter d'un événement isolé comme la fermeture d'une usine, l'abandon d'une activité, la résiliation ou la suspension d'un régime. Un événement est suffisamment important pour être qualifié de réduction lorsque le fait de reconnaître un profit ou une perte de réduction aurait un impact significatif sur les états financiers. Les réductions sont souvent liées à une restructuration. Par conséquent, une entreprise comptabilise une réduction en même temps que la restructuration correspondante.

112. Il y a liquidation lorsqu'une entreprise conclut une transaction éliminant toute obligation juridique ou implicite ultérieure pour tout ou partie des prestations prévues par un régime à prestations définies, par exemple lorsqu'elle règle aux bénéficiaires du régime ou pour leur compte une somme forfaitaire en échange de leurs droits à recevoir des prestations spécifiées postérieures à l'emploi.
113. Dans certains cas, une entreprise acquiert une police d'assurance pour financer les prestations d'une partie ou de la totalité de ses employés, en rapport avec le service du personnel de la période antérieure ou en cours. L'acquisition d'une telle police ne constitue pas une liquidation si l'entreprise conserve une obligation juridique ou implicite (voir paragraphe 39) de payer les cotisations ultérieures si l'assureur ne paye pas les avantages sociaux précisés par la police d'assurance. Les paragraphes 104A-D traitent de la comptabilisation et de l'évaluation des droits de remboursement en vert de polices d'assurance non incluses dans les actifs du régime.
114. Il y a à la fois liquidation et réduction si un régime est résilié de telle sorte que l'obligation est éteinte et que le régime cesse d'exister. Toutefois, le fait de résilier un régime ne constitue pas une réduction ou une liquidation si le régime est remplacé par un nouveau régime assurant des prestations, en substance, identiques.
115. Lorsqu'une réduction concerne uniquement certains membres du personnel couverts par un régime ou lorsqu'une partie seulement d'une obligation est éteinte, le profit ou la perte en résultant inclut un prorata du coût des services passés et des écarts actuariels non comptabilisés auparavant (et des montants transitoires restant non comptabilisés selon le paragraphe 155(b)). Ce prorata est déterminé sur la base de la valeur actuelle de l'obligation avant et après la réduction ou la liquidation, à moins qu'une autre base ne soit plus rationnelle en la circonstance. Il peut, par exemple, être approprié d'affecter le profit résultant d'une réduction ou d'une liquidation du régime à l'élimination du coût des services passés non comptabilisé relatif à ce même régime.

#### Exemple illustrant le paragraphe 115

Une entreprise abandonnant un secteur d'activité, les membres du personnel du secteur abandonné cessent d'acquies des droits à prestations. Il s'agit bien d'une réduction sans liquidation. Selon les hypothèses actuarielles actuelles (notamment des taux d'intérêt actuels du marché et autres prix de marché actuels) immédiatement avant la réduction, la valeur actuelle nette de l'obligation de l'entreprise au titre de prestations définies est de 1 000, la juste valeur des actifs du régime est de 820 et le montant des profits actuariels cumulés non comptabilisés de 50. L'entreprise avait appliqué la Norme pour la première fois un an auparavant. Cette première application a entraîné un accroissement du passif net de 100, que l'entreprise a choisi de comptabiliser sur cinq ans (voir paragraphe 155(b)). La réduction diminue de 100 la valeur actualisée nette de l'obligation qui est ramenée à 900.

## IAS 19

Sur les montants de profits actuariels et les montants transitoires non comptabilisés antérieurement, 10 % (100/1 000) concernent la partie de l'obligation qui a été éliminée par la réduction. L'incidence de la réduction peut donc se résumer ainsi:

	Avant réduction	Profit de réduction	Après réduction
Valeur actuelle nette de l'obligation	1 000	(100)	900
Juste valeur des actifs du régime	(820)	—	(820)
	180	(100)	80
Profits actuariels non comptabilisés	50	(5)	45
Montant transitoire non comptabilisé (100 × 4/5)	(80)	8	(72)
Passif net comptabilisé au bilan	150	(97)	53

*Présentation**Compensation*

116. **Une entreprise doit compenser un actif lié à un régime et un passif lié à un autre régime si et seulement si:**

- (a) *elle détient un droit juridiquement exécutoire d'utiliser l'excédent d'un régime pour régler les obligations d'un autre régime; et*
- (b) *elle a l'intention de régler les obligations sur une base nette ou de réaliser l'excédent dégagé sur un régime et d'éteindre simultanément son obligation en vertu de l'autre régime.*

117. Les critères de compensation sont analogues à ceux établis pour les instruments financiers dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation.

*Distinction entre courant et non courant*

118. Certaines entreprises distinguent les actifs et les passifs courants des actifs et des passifs non courants. La présente Norme ne précise pas si une entreprise doit distinguer la partie courante et la partie non courante des actifs et des passifs résultant des avantages postérieurs à l'emploi.

*Composantes financières du coût des avantages postérieurs à l'emploi*

119. La présente Norme ne précise pas si une entreprise doit présenter le coût des services rendus au cours de l'exercice, le coût financier et le rendement attendu des actifs comme des composantes d'un même élément de produit ou de charge dans le compte de résultat.

*Informations à fournir*

120. **Une entreprise doit fournir les informations suivantes sur ses régimes à prestations définies:**

- (a) *sa méthode de comptabilisation des écarts actuariels;*
- (b) *une description générale du type de régime;*

## IAS 19

- (c) **un rapprochement des actifs et passifs comptabilisés au bilan en identifiant au moins:**
- (i) *la valeur actuelle, à la date de clôture, des obligations au titre de prestations définies qui ne sont pas du tout financées;*
  - (ii) *la valeur actuelle (avant déduction de la juste valeur des actifs du régime), à la date de clôture, des obligations au titre de prestations définies qui sont intégralement ou partiellement financées;*
  - (iii) *la juste valeur des actifs du régime à la date de clôture;*
  - (iv) *les écarts actuariels non comptabilisés au bilan (voir paragraphe 92);*
  - (v) *le coût des services passés non encore comptabilisé au bilan (voir paragraphe 96);*
  - (vi) *tout montant non comptabilisé à l'actif du fait de la limite établie par le paragraphe 58(b);*
  - (vii) *la juste valeur au bilan de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif, selon le paragraphe 104A (avec une brève description du lien existant entre le droit à remboursement et l'obligation correspondante); et*
  - (viii) *les autres montants comptabilisés au bilan;*
- (d) **les montants inclus dans la juste valeur des actifs du régime pour:**
- (i) *chaque catégorie d'instruments financiers émis par l'entreprise qui présente les états financiers; et*
  - (ii) *tout immeuble occupé ou autres actifs utilisés par l'entreprise qui présente les états financiers;*
- (e) **un rapprochement montrant les mouvements au cours de l'exercice du passif (ou de l'actif) net comptabilisé au bilan;**
- (f) **la charge totale comptabilisée dans le compte de résultat pour chacun des éléments suivants ainsi que le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ils apparaissent:**
- (i) *coût des services rendus au cours de l'exercice;*
  - (ii) *coût financier;*
  - (iii) *rendement attendu des actifs du régime;*
  - (iv) *profit espéré venant du droit à remboursement enregistré en tant qu'actif en vertu du paragraphe 104A;*
  - (v) *écarts actuariels;*
  - (vi) *coût des services passés; et*
  - (vii) *effet de toute réduction ou liquidation;*
- (g) **le rendement effectif des actifs du régime, ainsi que le rendement effectif de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actif selon le paragraphe 104A; et**
- (h) **les principales hypothèses actuarielles utilisées à la date de clôture comprenant, le cas échéant:**
- (i) *les taux d'actualisation;*
  - (ii) *les taux de rendement attendus des actifs du régime pour les exercices présentés dans les états financiers;*

- (iii) *les taux de rendement attendus pour les périodes figurant dans les états financiers sur la base de tout droit de remboursement enregistré en tant qu'actif selon le paragraphe 104A;*
- (iv) *les taux attendus d'augmentation des salaires (et des variations d'un indice ou autre variable spécifiée dans les termes formels ou implicites d'un régime comme base de calcul des augmentations de prestations futures);*
- (v) *les taux d'évolution des coûts médicaux; et*
- (vi) *toute autre hypothèse actuarielle importante utilisée.*

***L'entreprise doit indiquer pour chacune des hypothèses actuarielles une valeur absolue (par exemple un pourcentage absolu) et non pas uniquement une marge entre différents pourcentages ou autres variables.***

121. Le paragraphe 120(b) impose de fournir un descriptif général du type de régime. Ce descriptif distingue, par exemple, les régimes de retraite à rente uniforme, des régimes de retraite avec salaires de fin de carrière et des régimes d'aide médicale postérieure à l'emploi. Il n'est pas nécessaire d'indiquer plus de détails.
122. Lorsqu'une entreprise a plusieurs régimes à prestations définies, les informations peuvent être fournies globalement, séparément pour chaque régime ou regroupées de la manière qu'elle jugera la plus utile. Il peut être utile d'effectuer ces regroupements en fonction des critères suivants:
- (a) l'implantation géographique des régimes (distinguer, par exemple, les régimes nationaux des régimes étrangers); ou
  - (b) le fait que les régimes soient exposés à des risques très différents, par exemple, en distinguant les régimes de retraite à rente uniforme des régimes de retraite à salaires de fin de carrière et des régimes d'aide médicale postérieurs à l'emploi.

Lorsqu'une entreprise fournit des informations globales pour un groupe de régimes, ces informations doivent être fournies sous la forme de moyennes pondérées ou d'intervalles relativement étroits.

123. Le paragraphe 30 impose de fournir des informations complémentaires sur les régimes à prestations définies et multi-employeurs qui sont comptabilisés comme des régimes à cotisations définies.
124. Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, une entreprise doit fournir des informations sur:
- (a) les transactions impliquant des régimes d'avantages postérieurs à l'emploi effectuées entre parties liées; et
  - (b) les avantages postérieurs à l'emploi dont bénéficient ses principaux dirigeants.
125. Lorsque IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, l'impose, une entreprise fournit des informations sur les passifs éventuels résultant de l'obligation au titre d'avantages postérieurs à l'emploi.

#### AUTRES AVANTAGES À LONG TERME

126. Les autres avantages à long terme sont, par exemple:
- (a) les absences rémunérées de longue durée, telles que les congés liés à l'ancienneté ou les congés sabbatiques;
  - (b) les jubilés ou autres avantages liés à l'ancienneté;
  - (c) les indemnités d'incapacité de longue durée;
  - (d) l'intéressement et les primes à payer douze mois ou plus, après la fin de l'exercice pendant lequel les membres du personnel ont effectué les services correspondants; et
  - (e) les rémunérations différées versées douze mois ou plus, après la fin de l'exercice au cours duquel elles ont été acquises.

**IAS 19**

127. Habituellement, l'évaluation des autres avantages à long terme n'est pas soumise au même degré d'incertitude que celle des avantages postérieurs à l'emploi. De plus, l'introduction ou la modification des autres avantages à long terme génère rarement un coût important au titre des services passés. C'est pour ces différentes raisons que la présente Norme impose une méthode simplifiée de comptabilisation des autres avantages à long terme. Cette méthode diffère sur les points suivants de celle imposée pour les avantages postérieurs à l'emploi:

- (a) les écarts actuariels sont comptabilisés immédiatement et aucun corridor n'est appliqué; et
- (b) l'ensemble du coût des services passés est comptabilisé immédiatement.

*Comptabilisation et évaluation*

128. **Le montant comptabilisé au passif pour les autres avantages à long terme doit être égal au total de:**

- (a) **la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies à la date de clôture (voir paragraphe 64);**
- (b) **diminuée, le cas échéant, de la valeur de marché à la date de clôture des actifs du régime utilisés directement pour régler l'obligation (voir paragraphes 102-104).**

**Pour évaluer ce passif, l'entreprise doit appliquer les paragraphes 49-91, à l'exclusion des paragraphes 54 et 61. Une entreprise doit appliquer le paragraphe 104A en comptabilisant et en évaluant tous les droits à remboursement.**

129. **Sauf si une autre Norme comptable internationale impose ou autorise leur incorporation dans le coût d'un actif, l'entreprise doit, pour les autres avantages à long terme, comptabiliser en charges ou (sous réserve du paragraphe 58) en produits, le total des montants ci-dessous:**

- (a) **le coût des services rendus au cours de l'exercice (voir paragraphes 63-91);**
- (b) **le coût financier (voir paragraphe 82);**
- (c) **le rendement attendu des actifs du régime (voir paragraphes 105-107) et de tout droit à remboursement comptabilisé en tant qu'actifs (voir paragraphe 104A);**
- (d) **les écarts actuariels qui doivent être comptabilisés immédiatement en totalité;**
- (e) **le coût des services passés, qui doit être comptabilisé immédiatement en totalité; et**
- (f) **l'effet de toute réduction ou liquidation (voir paragraphes 109 et 110).**

130. La prestation au titre de l'incapacité de longue durée est une forme d'avantage à long terme. Si le niveau de la prestation dépend de la durée du service, une obligation est générée lorsque le service est rendu. L'évaluation de cette obligation reflète la probabilité qu'un règlement sera effectué, et ce, sur une certaine durée. Si le niveau de l'indemnité est le même pour tous les membres du personnel frappés d'incapacité quelle que soit la durée de leur service, le coût attendu de cet avantage est comptabilisé lorsque l'événement à l'origine de l'incapacité à long terme se produit.

*Informations à fournir*

131. Si la présente Norme n'impose pas de fournir des informations spécifiques sur les autres avantages à long terme, d'autres Normes comptables internationales peuvent imposer de fournir certaines informations; par exemple, lorsque le montant, la nature ou la fréquence des charges résultant de ces avantages est telle qu'il convient de l'indiquer pour expliquer les performances de l'entreprise au cours de l'exercice (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables). Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, l'entreprise fournit des informations sur les autres avantages à long terme dont bénéficient ses principaux dirigeants.

## INDEMNITÉS DE FIN DE CONTRAT DE TRAVAIL

132. La présente Norme traite ces indemnités séparément des autres avantages du personnel car l'événement qui génère l'obligation n'est pas l'activité du membre du personnel mais au contraire sa cessation d'activité.

*Comptabilisation*

133. **Une entreprise doit comptabiliser les indemnités de fin de contrat de travail au passif et en charges si et seulement si elle est manifestement engagée:**
- (a) **à mettre fin au contrat de travail d'un ou de plusieurs membres du personnel avant l'âge normal de leur départ en retraite; ou**
  - (b) **à accorder des indemnités de fin de contrat de travail suite à une offre faite pour encourager les départs volontaires.**
134. **Une entreprise est manifestement engagée à mettre fin à un contrat de travail si et seulement si elle a un plan formalisé et détaillé de licenciement sans possibilité réelle de se rétracter. Ce plan doit indiquer, au minimum:**
- (a) **l'implantation, la fonction et le nombre approximatif de personnes pour lesquelles il doit être mis fin au contrat de travail;**
  - (b) **les indemnités de fin de contrat de travail prévues pour chaque fonction ou classification professionnelle; et**
  - (c) **la date à laquelle le plan sera mis en œuvre. La mise en œuvre doit débiter dès que possible et sa durée doit être telle que des changements importants du plan ne soient pas probables.**
135. Une entreprise peut se trouver engagée, par la législation, par des accords contractuels ou d'autres accords passés avec son personnel ou ses représentants ou par une obligation implicite, basée sur des pratiques commerciales, sur la coutume ou sur un désir d'équité, d'effectuer des paiements (ou d'accorder d'autres avantages) aux membres du personnel lorsqu'elle met fin à leur contrat de travail. Ces paiements sont des indemnités de fin de contrat de travail. Il s'agit généralement de montants forfaitaires mais ces indemnités peuvent inclure également:
- (a) une amélioration des prestations de retraite ou d'autres prestations postérieures à l'emploi, soit indirectement par l'intermédiaire d'un plan d'avantages du personnel, soit directement; et
  - (b) le versement du salaire jusqu'à la fin du préavis si le membre du personnel n'effectue plus de services assurant à l'entreprise des avantages économiques.
136. Certaines prestations sont à payer quelle que soit la raison du départ du membre du personnel. Leur paiement est certain (sous réserve d'éventuelles conditions d'acquisition des droits ou de service minimum) mais la date de leur paiement est incertaine. Bien que ces prestations soient appelées, dans certains pays, indemnités de licenciement ou primes de licenciement, ce sont des prestations postérieures à l'emploi et non pas des indemnités de fin de contrat de travail, et l'entreprise les comptabilise comme telles. En cas de rupture délibérée du contrat de travail à la demande du membre du personnel, certaines entreprises payent un montant de prestations moins élevé (il s'agit alors, en substance, d'une prestation postérieure à l'emploi) que dans le cas d'une résiliation involontaire à l'initiative de l'entreprise. L'indemnité complémentaire à payer en cas de résiliation non volontaire est une indemnité de fin de contrat de travail.
137. Les indemnités de fin de contrat de travail ne confèrent pas à l'entreprise d'avantages économiques futurs et doivent être immédiatement comptabilisées en charges.
138. Lorsqu'une entreprise comptabilise des indemnités de fin de contrat de travail, elle peut également devoir prendre en compte une réduction des prestations de retraite ou des autres avantages du personnel (voir paragraphe 109).

**IAS 19***Évaluation*

139. **Lorsque les indemnités de fin de contrat de travail sont exigibles plus de douze mois après la date de clôture, elles doivent être actualisées, par application du taux d'actualisation indiqué au paragraphe 78.**
140. **Dans le cas d'une offre faite pour encourager les départs volontaires, l'évaluation des indemnités de fin de contrat de travail doit s'effectuer sur la base du nombre attendu de personnes qui accepteront l'offre.**

*Informations à fournir*

141. Lorsqu'il y a incertitude sur le nombre de personnes qui accepteront une offre d'indemnités de fin de contrat de travail, il existe un passif éventuel. Comme l'impose IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, une entreprise doit fournir des informations sur ce passif éventuel à moins que l'éventualité de la perte soit très peu probable.
142. Comme l'impose IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, l'entreprise doit indiquer la nature et le montant d'une charge si son importance, sa nature ou sa fréquence sont telles qu'il faut la fournir pour expliquer les performances de l'entreprise au cours de l'exercice. Les indemnités de fin de contrat de travail peuvent générer une charge devant faire l'objet d'une information pour se conformer à cette exigence.
143. Lorsque IAS 24, Information relative aux parties liées, l'impose, une entreprise fournit des informations sur les indemnités de fin de contrat de travail dues à ses principaux dirigeants.

**AVANTAGES SUR CAPITAUX PROPRES**

144. Les avantages sur capitaux propres peuvent prendre la forme:
- (a) d'actions, d'options sur actions et autres instruments de capitaux propres émis au profit des membres du personnel à un prix inférieur à la juste valeur à laquelle ils seraient émis au profit de tiers; et
  - (b) de paiements en trésorerie dont le montant dépendra du cours futur des actions de l'entreprise présentant les états financiers.

*Comptabilisation et évaluation*

145. La présente Norme ne précise pas de dispositions pour la comptabilisation et l'évaluation des avantages sur capitaux propres.

*Informations à fournir*

146. Les informations imposées ci-dessous sont censées permettre aux utilisateurs des états financiers d'évaluer l'effet de ces rémunérations sur la situation financière de l'entreprise, ses performances et ses flux de trésorerie. Les avantages sur capitaux propres peuvent affecter:
- (a) la situation financière d'une entreprise, en lui imposant d'émettre des instruments financiers de capitaux propres ou de convertir des instruments financiers, par exemple lorsque des membres du personnel ou des plans de rémunération du personnel détiennent des options sur actions ou ont partiellement rempli les conditions requises pour acquérir à une date future des options sur actions; et
  - (b) la performance et les flux de trésorerie d'une entreprise, en réduisant le montant des avantages en trésorerie ou autres que l'entreprise assure à son personnel en échange de ses services.

147. *Une entreprise doit indiquer:*

- (a) *la nature et les termes (y compris les conditions d'acquisition des droits) des plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (b) *la méthode de comptabilisation des plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (c) *les montants comptabilisés dans les états financiers pour les plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (d) *le nombre et les termes (y compris, le cas échéant, les droits à dividendes et droits de vote, droits de conversion, dates d'exercice, prix d'exercice et dates d'expiration) des instruments de capitaux propres de l'entreprise détenus dans le cadre de plans d'avantages sur capitaux propres (et, dans le cas d'options sur actions, par les membres du personnel) en début et en fin d'exercice. Il faut préciser dans quelle mesure les droits des membres du personnel relatifs à ces instruments sont acquis en début et en fin d'exercice;*
- (e) *le nombre et les termes (y compris, le cas échéant, les droits à dividendes et droits de vote, droits de conversion, dates d'exercice, prix d'exercice et dates d'expiration) des instruments de capitaux propres émis par l'entreprise au profit des plans d'avantages sur capitaux propres ou des membres du personnel (ou des instruments de capitaux propres de l'entreprise distribués au personnel par les plans d'avantages sur capitaux propres) au cours de l'exercice et la juste valeur de la contrepartie reçue des plans d'avantages sur capitaux propres ou des membres du personnel;*
- (f) *le nombre, les dates d'exercice et les prix d'exercice des options exercées au cours de l'exercice en vertu des plans d'avantages sur capitaux propres;*
- (g) *le nombre d'options sur actions détenues par les plans d'avantages sur capitaux propres ou par les membres du personnel en vertu de ces plans, qui sont échues au cours de l'exercice; et*
- (h) *le montant et les principaux termes de tout prêt ou garantie accordé aux plans d'avantages sur capitaux propres ou pour le compte de ces plans par l'entreprise qui présente les états financiers.*

148. *Une entreprise doit également indiquer:*

- (a) *la juste valeur, au début et en fin d'exercice, des instruments de capitaux propres de l'entreprise (autres que des options sur actions) détenus par les plans d'avantages sur capitaux propres; et*
- (b) *la juste valeur, au début et en fin d'exercice, des instruments de capitaux propres de l'entreprise (autres que des options sur actions) émis par l'entreprise au profit des plans d'avantages sur capitaux propres ou des membres du personnel ou émis par les plans d'avantages sur capitaux propres au profit des membres du personnel, au cours de l'exercice.*

*S'il n'est pas possible, en pratique, de déterminer la juste valeur des instruments de capitaux propres (autres que les options sur actions), ce fait doit être indiqué.*

149. Lorsqu'une entreprise a plusieurs plans d'avantages sur capitaux propres, elle peut fournir les informations globalement, séparément pour chaque plan ou les regrouper de la manière qu'elle jugera la plus utile pour évaluer son obligation d'émission d'instruments de capitaux propres en vertu desdits plans et l'évolution de cette obligation au cours de l'exercice. Ces regroupements pourront distinguer, par exemple, le lieu d'implantation et l'ancienneté des membres du personnel concernés. Lorsqu'une entreprise fournit des informations globales sur un ensemble de plans regroupés, elle doit le faire sous la forme de moyennes pondérées ou d'intervalles relativement étroits.

150. Lorsqu'une entreprise a émis des options sur actions au profit des membres de son personnel ou de plans de rémunération en instruments de capitaux propres, elle peut fournir des informations globales ou les regrouper de la manière qu'elle jugera la plus utile pour évaluer le nombre d'actions pouvant être émises, la période d'émission et la trésorerie pouvant être reçue en contrepartie. Il peut être utile, par exemple, de distinguer les options dont le prix d'exercice est supérieur au cours actuel du marché («hors de la monnaie») des options dont le prix d'exercice est inférieur au cours actuel du marché («dans la monnaie»). De plus, il peut être utile de regrouper les informations de manière à ne pas faire la somme d'options présentant un large éventail de prix d'exercice ou de dates d'exercice.

**IAS 19**

151. Les informations à fournir selon les paragraphes 147 et 148 sont censées répondre aux objectifs de la présente Norme. Des informations complémentaires peuvent être nécessaires pour satisfaire aux exigences de IAS 24, Information relative aux parties liées, si l'entreprise:
- (a) accorde à ses principaux dirigeants des avantages sur capitaux propres; ou
  - (b) accorde des avantages sur capitaux propres sous forme d'instruments émis par sa société mère; ou
  - (c) effectue avec des parties liées des transactions impliquant des plans d'avantages sur capitaux propres.
152. En l'absence d'exigences spécifiques de comptabilisation et d'évaluation pour les plans d'avantages capitaux propres, il est intéressant, pour les utilisateurs des états financiers, d'avoir des informations sur la juste valeur des instruments financiers de l'entreprise qui présente les états financiers utilisés dans lesdits plans. Toutefois, étant donné l'absence de consensus sur le moyen approprié de déterminer la juste valeur des options sur actions, la présente Norme n'impose pas aux entreprises d'indiquer leur juste valeur.

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

153. La présente section précise le traitement transitoire concernant les avantages postérieurs à l'emploi. Lorsqu'une entreprise adopte pour la première fois la présente Norme pour les autres avantages du personnel, elle applique IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.
154. **Lors de la première application de la présente Norme, une entreprise doit déterminer son passif transitoire à cette date au titre des régimes à prestations définies comme suit:**
- (a) **la valeur actuelle de l'obligation (voir paragraphe 64) à la date de première application;**
  - (b) **moins la juste valeur, à la date de première application de la Norme, des actifs du régime (s'il y a lieu) qui doivent être directement utilisés pour régler l'obligation (voir paragraphes 102-104);**
  - (c) **moins le coût des services passés devant être comptabilisé au cours d'exercices ultérieurs, selon le paragraphe 96.**
155. **Si le passif transitoire est supérieur au montant qu'elle aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, l'entreprise doit choisir de manière irrévocable de comptabiliser cette augmentation comme faisant partie de son passif au titre des prestations définies selon le paragraphe 54:**
- (a) **immédiatement, selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables; ou**
  - (b) **en charges, de façon linéaire, sur une durée maximum de cinq ans à compter de la date de première application. Si l'entreprise choisit la solution (b), elle doit:**
    - (i) **appliquer la limite décrite au paragraphe 58(b) lors de l'évaluation de tout actif comptabilisé au bilan;**
    - (ii) **indiquer à chaque date de clôture: (1) le montant de l'augmentation non encore comptabilisé; et (2) le montant comptabilisé au cours de l'exercice;**
    - (iii) **limiter la comptabilisation des profits actuariels ultérieurs (mais pas le coût négatif des services passés) comme suit: si un gain actuariel doit être comptabilisé selon les paragraphes 92 et 93, l'entreprise ne doit le comptabiliser que dans la mesure où les profits actuariels cumulés non comptabilisés (avant comptabilisation dudit profit) dépassent la partie non comptabilisée du passif transitoire; et**
    - (iv) **inclure la partie correspondante du passif transitoire non comptabilisé lors de la détermination de tout profit ou perte actuariel ultérieur généré par une réduction ou une liquidation.**

**Si le passif transitoire est inférieur au montant que l'entreprise aurait comptabilisé à la même date en vertu de ses méthodes comptables antérieures, elle doit comptabiliser cette diminution immédiatement selon IAS 8.**

156. Lors de l'application initiale de la Norme, l'incidence du changement de méthodes comptables inclut tous les profits et pertes actuariels dégagés au cours d'exercices antérieurs, même s'ils se situent dans les limites du corridor de 10 % décrit au paragraphe 92.

Exemple illustrant les paragraphes 154 à 156

Au 31 décembre 1998, le bilan d'une entreprise inclut un passif au titre des retraites de 100. L'entreprise adopte la présente Norme au 1<sup>er</sup> janvier 1999; à cette date, la valeur actuelle de l'obligation selon la Norme est de 1 300 et la juste valeur des actifs du régime est de 1 000. Le 1<sup>er</sup> janvier 1993, l'entreprise avait amélioré son régime de retraites (coût des avantages non acquis: 160 et période moyenne restant à courir jusqu'à la date à laquelle les droits à prestations deviendront acquis: 10 ans).

L'impact des dispositions transitoires s'établit comme suit:

Valeur actuelle de l'obligation	1 300
Juste valeur des actifs du régime	(1 000)
Moins: coût des services passés à comptabiliser sur des exercices ultérieurs (160 × 4/10)	<u>(64)</u>
Passif transitoire	236
Passif déjà comptabilisé	<u>100</u>
Augmentation du passif	<u>136</u>

L'entreprise peut choisir de comptabiliser l'augmentation de 136 immédiatement ou sur une durée maximum de 5 ans. Son choix est irrévocable.

Au 31 décembre 1999, la valeur actuelle de l'obligation selon la présente Norme est de 1 400 et la juste valeur des actifs du régime est de 1 050. Le cumul des profits actuariels non comptabilisés depuis la date de première application de la Norme s'élève à 260. La durée d'activité moyenne résiduelle estimée du personnel participant au plan était de 8 ans. L'entreprise a choisi de comptabiliser les écarts actuariels selon les dispositions minimales du paragraphe 93.

L'effet de la limite du paragraphe 155(b)(iii) s'établit comme suit.

Montant net cumulé des profits actuariels non comptabilisés	120
Partie non comptabilisée du passif transitoire (136 × 4/5)	<u>(109)</u>
Profit maximum à comptabiliser (paragraphe 155(b)(iii))	<u>11</u>

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

157. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999, à l'exception de ce qui est précisé aux paragraphes 159 et 159A. Une adoption anticipée est encouragée. Si une entreprise applique cette Norme pour comptabiliser ses prestations de retraite au titre des exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 1999, elle devra indiquer qu'elle a appliqué cette norme en remplacement de IAS 19, Coûts des prestations de retraite, approuvée en 1993.**

158. La présente Norme remplace IAS 19, Coûts des prestations de retraite, approuvée en 1993.

159. **Les indications suivantes entreront en vigueur pour les états financiers <sup>(2)</sup> couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001:**

- (a) **la définition révisée des actifs du régime du paragraphe 7 et des définitions correspondantes d'actifs détenus par un fonds de prestations du personnel à long terme et une police d'assurance éligible; et**

(2) Le paragraphe 159 (159A) fait référence «aux états financiers» en ligne, sous un langage plus explicite, facilitant ainsi la date d'entrée en vigueur adoptée en 1998. Le paragraphe 157 fait référence quant à lui, aux «états financiers».

**IAS 20**

- (b) *les dispositions de comptabilisation et d'évaluation pour les remboursements des paragraphes 104A, 128 et 129, ainsi que les informations correspondantes des paragraphes 120(c)(vii), 120(f)(iv), 120(g) et 120(h)(iii).*

*Une adoption anticipée est encouragée. Dans le cas où l'application anticipée affecte les états financiers, l'entreprise doit le faire savoir.*

- 159A. *La présente modification du paragraphe 58A s'applique aux états financiers annuels<sup>(2)</sup> des exercices clôturés à compter du 31 mai 2002. Une application anticipée est encouragée. Si une adoption anticipée affecte les états financiers, ceci doit être indiqué par l'entreprise.*
160. IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, s'applique lorsqu'une entreprise change ses méthodes comptables afin de refléter les changements précisés par les paragraphes 159 et 159A. En appliquant ces changements de manière rétroactive, comme l'imposent le traitement de référence et le traitement autorisé de IAS 8, l'entreprise traite ces changements comme s'ils avaient été adoptés au même moment que le reste de la présente Norme.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 20  
(REFORMATÉE EN 1994)**

**Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique**

La présente Norme comptable internationale reformatée remplace la Norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en novembre 1982. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASC.

En mai 1999, IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture, a modifié le paragraphe 11. Le texte modifié est entré en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

En janvier 2001, IAS 41, Agriculture, a modifié le paragraphe 2. Le texte modifié entrera en vigueur pour les états financiers couvrant les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 20:

- SIC 10: Aide publique — absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles.

SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-2
Définitions	3-6
Subventions publiques	7-33
Subventions publiques non monétaires	23
Présentation des subventions liées à des actifs	24-28
Présentation des subventions liées au résultat	29-31
Remboursement des subventions publiques	32-33

<sup>(3)</sup> Le paragraphe 159 (159A) fait référence «aux états financiers» en ligne, sous un langage plus explicite, facilitant ainsi la date d'entrée en vigueur adoptée en 1998. Le paragraphe 157 fait référence quant à lui, aux «états financiers».

Aide publique	34-38
Informations à fournir	39
Dispositions transitoires	40
Date d'entrée en vigueur	41

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

#### CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation et pour l'information à fournir sur les subventions publiques ainsi que pour l'information à fournir sur les autres formes d'aide publique.***
2. La présente Norme ne traite pas:
  - (a) des problèmes particuliers survenant lors de la comptabilisation des subventions publiques dans les états financiers qui reflètent les effets des variations de prix ou dans toute information supplémentaire de nature similaire;
  - (b) de l'aide publique fournie à une entreprise sous forme d'avantages qui sont octroyés pour la détermination du résultat imposable ou qui sont déterminés ou limités par la base du passif d'impôt sur le résultat (tels que les exonérations fiscales, les crédits d'impôt pour investissement, les amortissements accélérés et les taux réduits d'impôt sur le résultat);
  - (c) de la participation de l'État dans la propriété de l'entreprise;
  - (d) des subventions publiques couvertes par IAS 41, Agriculture.

#### DÉFINITIONS

3. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***Le Gouvernement désigne l'État, les organismes publics et tout autre organisme public similaire local, national ou international.***

***L'aide publique est une mesure prise par un gouvernement destinée à fournir un avantage économique spécifique à une entreprise ou à une catégorie d'entreprises répondant à certains critères. L'aide publique, dans le cadre de la présente Norme, n'inclut pas les avantages fournis uniquement indirectement au moyen de mesures affectant les conditions générales de l'activité économique telles que la mise à disposition d'infrastructures dans des zones en développement ou l'imposition de contraintes commerciales à des concurrents.***

***Les subventions publiques sont des aides publiques prenant la forme de transferts de ressources à une entreprise, en échange du fait que celle-ci s'est conformée ou se conformera à certaines conditions liées à ses activités opérationnelles. Les subventions publiques excluent les formes d'aide publique dont la valeur ne peut pas être raisonnablement déterminée et les transactions avec un gouvernement qui ne peuvent pas être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entreprise <sup>(1)</sup>.***

***Les subventions liées à des actifs sont des subventions publiques dont la condition principale est qu'une entreprise répondant aux conditions d'obtention doit acheter, construire ou acquérir par tout autre moyen des actifs à long terme. Des conditions accessoires peuvent aussi être prévues pour restreindre le type ou l'implantation géographique des actifs ou les exercices pendant lesquels ils doivent être achetés ou détenus.***

<sup>(1)</sup> Voir interprétation SIC 10: Aide publique — absence de relation spécifique avec les activités opérationnelles.

## IAS 20

***Les subventions liées au résultat sont des subventions publiques autres que les subventions liées à des actifs.***

***Les prêts non remboursables sous conditions sont des prêts pour lesquels le prêteur s'engage à renoncer au remboursement sous certaines conditions prescrites.***

***La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre un acheteur et un vendeur bien informés, consentants et agissant dans des conditions de concurrence normale.***

4. L'aide publique prend des formes diverses variant à la fois selon la nature de l'aide apportée et selon les conditions qui y sont généralement attachées. Le but de l'aide peut être d'encourager une entreprise à entreprendre certaines actions qu'elle n'aurait normalement pas entreprises si cette aide n'avait pas été fournie.
5. L'obtention d'une aide publique par une entreprise peut être importante pour la préparation des états financiers pour deux raisons. Premièrement, si des ressources ont été transférées, une méthode appropriée de comptabilisation du transfert doit être trouvée. Deuxièmement, il est souhaitable de fournir une indication sur l'étendue de l'aide dont a bénéficié l'entreprise pendant l'exercice. Ceci facilite la comparaison des états financiers d'une entreprise avec ceux des exercices précédents et avec ceux d'autres entreprises.
6. Les subventions publiques sont parfois connues sous d'autres noms tels que subsides, subventions ou primes.

## SUBVENTIONS PUBLIQUES

7. ***Les subventions publiques, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, ne doivent pas être comptabilisées tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que:***
  - (a) ***l'entreprise se conformera aux conditions attachées aux subventions; et***
  - (b) ***les subventions seront reçues.***
8. Une subvention publique ne doit pas être comptabilisée tant qu'il n'existe pas une assurance raisonnable que l'entreprise pourra se conformer aux conditions attachées aux subventions et que la subvention sera reçue. L'obtention d'une subvention ne fournit pas en elle-même une indication permettant de conclure que les conditions attachées à la subvention ont été ou seront remplies.
9. La façon dont une subvention est reçue n'a pas d'influence sur la méthode comptable qu'il convient d'adopter pour cette subvention. En conséquence, une subvention est comptabilisée de la même façon, qu'elle soit reçue en trésorerie ou en tant que réduction d'un passif vis-à-vis du gouvernement.
10. Un prêt d'un gouvernement non remboursable sous conditions de l'État est traité comme une subvention publique s'il existe une assurance raisonnable que l'entreprise remplira les conditions relatives à la dispense de remboursement du prêt.
11. Une fois qu'une subvention publique est comptabilisée, tout actif ou passif éventuel lié est traité selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.
12. ***Les subventions publiques doivent être comptabilisées en produits, sur une base systématique sur les exercices nécessaires pour les rattacher aux coûts liés qu'elles sont censées compenser. Elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres.***
13. Il existe deux approches générales de comptabilisation des subventions publiques: l'approche par le bilan, selon laquelle la subvention est créditée directement en capitaux propres, et l'approche par le résultat, selon laquelle la subvention est comptabilisée en résultat sur un ou plusieurs exercices.
14. Les partisans de l'approche par le bilan avancent les arguments suivants:
  - (a) les subventions publiques représentent un moyen de financement et doivent être traitées comme tel au bilan plutôt que comptabilisées dans le compte de résultat pour compenser les éléments de charges qu'elles financent. Puisque aucun remboursement n'est attendu, elles doivent être créditées directement en capitaux propres; et

- (b) il est inapproprié de comptabiliser les subventions publiques dans le compte de résultat puisqu'elles ne sont pas acquises, mais représentent une incitation accordée par un gouvernement, sans coûts liés.
15. Les arguments en faveur de l'approche par le résultat sont les suivants:
- (a) puisque les subventions publiques sont des entrées provenant d'une autre source que les actionnaires, elles ne doivent pas être créditées directement en capitaux propres, mais doivent être comptabilisées en produits dans les exercices appropriés;
- (b) les subventions publiques sont rarement données à titre gratuit. L'entreprise en bénéficie en se conformant à leurs conditions et en respectant les obligations prévues. Pour cette raison, elles doivent être comptabilisées en produits et rattachées aux coûts que la subvention est censée compenser; et
- (c) puisque l'impôt sur le résultat et les autres impôts viennent en déduction des produits, il est logique de traiter également les subventions publiques dans le compte de résultat, car elles sont une extension des politiques fiscales.
16. Dans l'approche par le résultat, le principe fondamental est de comptabiliser les subventions en produits sur une base systématique et rationnelle, sur les exercices nécessaires pour les rattacher aux coûts liés. La comptabilisation des subventions publiques en produits sur la base de l'encaissement n'est pas en accord avec le principe de la comptabilité d'engagement (voir IAS 1, Présentation des états financiers), et cette comptabilisation serait acceptable seulement s'il n'existait pas de base pour répartir la subvention sur d'autres exercices que celui au cours duquel elle a été reçue.
17. Dans la plupart des cas, les exercices au cours desquels une entreprise comptabilise les coûts ou charges liés à une subvention publique peuvent être déterminés aisément, et par conséquent, les subventions octroyées pour couvrir des charges spécifiques sont comptabilisées en produits sur le même exercice que celui de la charge liée. De la même façon, les subventions relatives à des actifs amortissables sont généralement comptabilisées en produits sur les exercices où sont comptabilisés les amortissements de ces actifs et proportionnellement à ces amortissements.
18. Les subventions relatives à des actifs non amortissables peuvent également nécessiter de remplir certaines obligations et sont alors comptabilisées en produits sur les exercices qui supportent le coût pour satisfaire à ces obligations. Par exemple, l'octroi d'un terrain peut être conditionné à la construction d'un immeuble sur le site et il peut être approprié de comptabiliser la subvention liée au terrain en produits sur la durée de vie de l'immeuble.
19. Les subventions sont parfois obtenues dans le cadre d'un ensemble d'aides financières ou fiscales auquel est attaché un certain nombre de conditions. Dans ce cas, une attention doit être portée à l'identification des conditions générant les coûts et charges qui déterminent les exercices bénéficiaires de la subvention. Il peut être approprié de répartir une partie de la subvention selon une méthode et l'autre partie selon une méthode différente.
20. ***Une subvention publique à recevoir qui prend le caractère d'une créance soit en compensation de charges ou de pertes déjà encourues, soit pour apporter un soutien financier immédiat à l'entreprise sans coûts futurs liés, doit être comptabilisée en produits de l'exercice au cours duquel la créance devient acquise, en tant qu'élément extraordinaire si cela est approprié (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables).***
21. Dans certaines circonstances, une subvention publique peut être accordée dans le but d'apporter un soutien financier immédiat à une entreprise, plutôt qu'une incitation à engager des dépenses spécifiques. De telles subventions peuvent être réservées à une seule entreprise et ne pas être disponibles pour une catégorie entière de bénéficiaires. Ces circonstances peuvent justifier la comptabilisation d'une subvention en produits de l'exercice au cours duquel l'entreprise répond aux conditions d'octroi de la subvention, en tant qu'élément extraordinaire si cela est approprié, avec fourniture d'une information pour s'assurer que son effet est clairement compris.
22. Une subvention publique peut devenir une créance pour une entreprise en tant que compensation de charges ou de pertes encourues au cours d'un exercice antérieur. Une telle subvention doit être comptabilisée en produits de l'exercice au cours duquel elle devient à recevoir, en tant qu'élément extraordinaire si cela est approprié, avec fourniture d'une information pour s'assurer que son effet est clairement compris.

**IAS 20***Subventions publiques non monétaires*

23. Une subvention peut prendre la forme d'un transfert d'un actif non monétaire, tel que terrain ou autres ressources, à l'usage de l'entreprise. Dans ces cas, il est habituel d'apprécier la juste valeur de l'actif non monétaire et de comptabiliser la subvention et l'actif à cette juste valeur. Une autre solution qui est parfois suivie consiste à enregistrer l'actif et la subvention pour un montant symbolique.

*Présentation des subventions liées à des actifs*

24. **Les subventions liées à des actifs, y compris les subventions non monétaires évaluées à la juste valeur, doivent être présentées au bilan soit en produits différés, soit en déduisant la subvention pour arriver à la valeur comptable de l'actif.**
25. Les deux méthodes de présentation dans les états financiers des subventions liées à des actifs (ou les parts appropriées de subventions) sont considérées comme des solutions acceptables.
26. Une méthode présente la subvention en produits différés qui est comptabilisé en produits sur une base systématique et rationnelle sur la durée d'utilité de l'actif.
27. L'autre méthode déduit la subvention de l'actif pour arriver à sa valeur comptable. La subvention est comptabilisée en produits sur la durée d'utilité de l'actif amortissable par l'intermédiaire d'une réduction de la charge d'amortissement.
28. L'acquisition d'actifs et l'obtention de subventions liées peuvent provoquer d'importants mouvements dans la trésorerie d'une entreprise. Pour cette raison et afin de montrer l'investissement brut dans les actifs, ces mouvements sont souvent indiqués comme des éléments distincts dans le tableau des flux de trésorerie, sans tenir compte du fait que la subvention est ou n'est pas déduite de l'actif lié dans la présentation du bilan.

*Présentation des subventions liées au résultat*

29. Les subventions liées au résultat sont parfois présentées en tant que crédit dans le compte de résultat, séparément ou dans une rubrique générale telle que «autres produits»; sinon elles sont présentées en déduction des charges auxquelles elles sont liées.
30. Les partisans de la première méthode prétendent qu'il est inapproprié de compenser les éléments de charges et de produits et que distinguer la subvention des charges facilite la comparaison avec d'autres charges non affectées par une subvention. L'argument pour la deuxième méthode est que les charges auraient pu ne pas avoir été encourues par l'entreprise si la subvention n'avait pas été octroyée, et la présentation de la charge sans compensation avec la subvention pourrait alors être trompeuse.
31. Les deux méthodes sont considérées comme acceptables pour la présentation des subventions liées au résultat. Il peut être nécessaire de fournir des informations sur la subvention pour permettre une bonne compréhension des états financiers. Il est généralement approprié de fournir des informations sur l'effet des subventions sur tout élément de produits ou de charges pour lesquels une information à fournir distincte est imposée.

*Remboursement de subventions publiques*

32. **Une subvention publique qui devient remboursable doit être comptabilisée en tant que changement d'estimation comptable (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables). Le remboursement d'une subvention liée au résultat doit être imputé en premier lieu à tout produit différé non amorti lié à la subvention. Dans la mesure où le remboursement excède un tel produit différé, ou s'il n'existe pas de crédit différé, le remboursement doit être comptabilisé immédiatement en charges. Le remboursement d'une subvention liée à un actif doit être comptabilisé soit en augmentation de la valeur comptable de l'actif, soit en réduisant le solde du produit différé du montant remboursable. Le cumul de l'amortissement supplémentaire qui aurait été comptabilisé en charges jusqu'à cette date en l'absence de la subvention doit être comptabilisé immédiatement en charges.**

33. Les circonstances donnant lieu à un remboursement d'une subvention liée à des actifs peuvent imposer de considérer une dépréciation possible de la nouvelle valeur comptable de l'actif.

#### AIDE PUBLIQUE

34. Sont exclues de la définition des subventions publiques du paragraphe 3 certaines formes d'aide publique qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées et de transactions avec un gouvernement qui ne peuvent être distinguées des transactions commerciales habituelles de l'entreprise.
35. Des exemples d'aides qui ne peuvent pas être raisonnablement évaluées sont les conseils techniques ou commerciaux gratuits et les garanties données. Un exemple d'aide qui ne peut pas être distinguée des transactions commerciales habituelles de l'entreprise est une politique d'achat d'un gouvernement qui est responsable d'une portion des ventes de l'entreprise. L'existence d'un avantage peut ne faire aucun doute mais toute tentative de distinction entre les activités commerciales et l'aide publique pourrait bien n'être qu'arbitraire.
36. L'importance de l'avantage dans les exemples ci-dessus peut être telle qu'il peut être nécessaire de fournir des informations sur la nature, l'étendue et la durée de l'aide afin que les états financiers ne soient pas trompeurs.
37. Les prêts à taux d'intérêt zéro ou faible sont une forme d'aide publique, mais cet avantage n'est pas quantifié dans la comptabilisation des intérêts.
38. Dans la présente Norme, l'aide publique ne comprend pas la mise à disposition d'infrastructures, grâce à une amélioration du réseau général de transport et du réseau de communication ainsi que la fourniture de meilleures installations telles que des systèmes d'irrigation ou de rétention d'eau qui sont disponibles sur une base permanente non quantifiable pour le bénéfice de toute une communauté locale.

#### INFORMATIONS À FOURNIR

39. **Les informations suivantes doivent être fournies:**
- (a) **la méthode comptable adoptée pour les subventions publiques, y compris les méthodes de présentation adoptées dans les états financiers;**
  - (b) **la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers et une indication des autres formes d'aide publique dont l'entreprise a directement bénéficié; et**
  - (c) **les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à de l'aide publique qui a été comptabilisée.**

#### DISPOSITIONS TRANSITOIRES

40. **Une entreprise qui applique la Norme pour la première fois doit:**
- (a) **se conformer aux dispositions relatives aux informations à fournir lorsque cela est approprié; et**
  - (b) **soit:**
    - (i) **ajuster ses états financiers en raison d'un changement de méthode comptable selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables;**
    - (ii) **soit appliquer les dispositions comptables de la Norme aux seules subventions ou parts de subventions devenant une créance ou remboursables après la date d'entrée en vigueur de la Norme.**

#### DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

41. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1984.**

## IAS 21

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 21  
(RÉVISÉE EN 1993)**

**Effets des variations des cours des monnaies étrangères**

La Norme IAS 21 révisée annule et remplace IAS 21, Comptabilisation des effets des variations du cours des monnaies, et est entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.

IAS 21 ne traite pas de la comptabilité de couverture d'éléments en monnaie étrangère (autres que les éléments qui couvrent l'investissement net dans une entité étrangère). IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation traite de ce sujet.

En 1998, le paragraphe 2 de IAS 21 a été modifié pour faire référence à IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.

En 1999, le paragraphe 46 a été modifié afin de remplacer les références à IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, par des références à IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture.

Les interprétations suivantes du SIC font référence à IAS 21:

- SIC-7: Introduction de l'euro; et
- SIC-11: Opération de change — Incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs
- SIC-19: Monnaie de présentation — Comptabilisation et Présentation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29
- SIC-30: Monnaie de présentation des états financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-6
Définitions	7
Transactions en monnaie étrangère	8-22
Comptabilisation initiale	8-10
Présentation à des dates de clôture ultérieures	11-12
Comptabilisation des écarts de change	13-22
Investissement net dans une entité étrangère	17-19
Autre traitement autorisé	20-22
États financiers des activités à l'étranger	23-40
Classification des activités à l'étranger	23-26
Activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers	27-29
Entités étrangères	30-38
Sortie d'une entité étrangère	37-38

## IAS 21

Changement de classification d'une activité à l'étranger	39-40
Ensemble des variations des cours des monnaies étrangères	41
Effets fiscaux des écarts de change	41
Informations à fournir	42-47
Dispositions transitoires	48
Date d'entrée en vigueur	49

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

Une entreprise peut exercer de deux façons ses activités à l'étranger. Elle peut conclure des transactions en monnaie étrangère ou elle peut avoir des activités à l'étranger. Pour que les transactions en monnaie étrangère et les activités à l'étranger puissent être incluses dans les états financiers d'une entreprise, les transactions concernées et les états financiers des activités à l'étranger doivent être convertis dans la monnaie de présentation de l'entreprise.

Les principales difficultés relatives à la comptabilisation des transactions en monnaie étrangère et des activités à l'étranger concernent la décision portant sur le cours de change à utiliser et la manière de comptabiliser dans les états financiers l'effet financier des variations de cours de change.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée:***

- (a) ***à la comptabilisation des transactions en monnaies étrangères; et***
- (b) ***à la conversion des états financiers des activités à l'étranger qui sont comprises dans les états financiers de l'entreprise par intégration globale, intégration proportionnelle ou mise en équivalence <sup>(1)</sup>.***

- 2. La présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture relative à des éléments en monnaies étrangères autres que la classification des écarts de change provenant d'un passif en monnaies étrangères comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net dans une entité étrangère. Les autres aspects de la comptabilité de couverture, y compris les critères de son utilisation, sont traités dans IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.
- 3. La présente Norme annule et remplace IAS 21, Comptabilisation des effets des variations du cours des monnaies, approuvée en 1983.
- 4. La présente Norme ne précise pas la monnaie dans laquelle une entreprise présente ses états financiers. Toutefois, une entreprise utilise en général la monnaie du pays dans lequel elle est domiciliée. Lorsqu'elle utilise une monnaie différente, la présente Norme impose d'indiquer les raisons pour lesquelles elle utilise cette monnaie. La présente Norme impose également que l'entreprise mentionne la raison motivant tout changement de monnaie de présentation <sup>(2)</sup>.

<sup>(1)</sup> Voir également SIC-7: Introduction de l'euro.

<sup>(2)</sup> Voir également SIC-19: Monnaie de présentation — Comptabilisation et évaluation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29.

**IAS 21**

5. La présente Norme ne traite pas du retraitement des états financiers d'une entreprise dans une monnaie différente de sa monnaie de présentation lorsque ce retraitement est fait pour la commodité des lecteurs habitués à cette autre monnaie ou pour des raisons similaires <sup>(3)</sup>.
6. La présente Norme ne traite pas de la présentation dans un tableau des flux de trésorerie, des flux de trésorerie provenant de transactions en monnaies étrangères ou de la conversion des flux de trésorerie d'une activité à l'étranger (voir IAS 7, Tableau des flux de trésorerie).

## DÉFINITIONS

7. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

*Une activité à l'étranger est une filiale, entreprise associée, co-entreprise ou succursale de l'entreprise présentant les états financiers et dont les opérations sont basées ou conduites dans un pays autre que celui de l'entreprise présentant les états financiers.*

*Une entité étrangère est une activité à l'étranger dont les opérations ne font pas partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers.*

*La monnaie de présentation est la monnaie utilisée pour présenter les états financiers.*

*Une monnaie étrangère est une monnaie différente de la monnaie de présentation des états financiers d'une entreprise.*

*Le cours de change est le taux auquel sont échangées deux monnaies entre elles.*

*L'écart de change est l'écart provenant de la conversion d'un même nombre d'unités d'une monnaie étrangère dans la monnaie de présentation des états financiers, à des cours de change différents.*

*Le cours de clôture est le cours du jour de la date de clôture.*

*L'investissement net dans une entité étrangère est la part de l'entreprise présentant ses comptes dans l'actif net de cette entité.*

*Les éléments monétaires sont l'argent détenu et les éléments d'actif et de passif devant être reçus ou payés pour des montants d'argent fixes ou déterminables.*

*La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif éteint, entre parties bien informées, consentantes, et agissant dans des conditions de concurrence normale.*

## TRANSACTIONS EN MONNAIE ÉTRANGÈRE

## Comptabilisation initiale

8. Une transaction en monnaie étrangère est une transaction qui est libellée ou doit être dénouée en monnaie étrangère, y compris les transactions qui apparaissent lorsqu'une entreprise:
  - (a) achète ou vend des biens ou services dont le prix est libellé dans une monnaie étrangère;
  - (b) emprunte ou prête des fonds quand les montants à payer ou à recevoir sont libellés dans une monnaie étrangère;
  - (c) devient partie prenante à un contrat de change non exécuté; ou
  - (d) de toute autre façon, acquiert ou cède des actifs ou assume ou règle des passifs, libellés dans une monnaie étrangère.

<sup>(3)</sup> Voir aussi SIC-30: Monnaie de présentation des écarts financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.

9. ***Une transaction en monnaie étrangère doit être enregistrée, lors de sa comptabilisation initiale dans la monnaie de présentation, en appliquant au montant en monnaie étrangère le cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie étrangère à la date de la transaction.***
10. On désigne souvent par cours du jour le cours de change en vigueur à la date de la transaction. Pour des raisons pratiques, on utilise souvent un cours proche du cours réel en vigueur à la date de la transaction; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois pourrait être utilisé pour l'ensemble des transactions conclues dans chaque monnaie étrangère au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change varient de façon importante, l'utilisation du cours moyen pour la période n'est pas fiable.

*Présentation à des dates de clôture ultérieures*

11. ***À chaque date de clôture:***
- (a) ***les éléments monétaires en monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de clôture;***
  - (b) ***les éléments non-monétaires qui sont comptabilisés au coût historique libellé dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant le cours de change à la date de la transaction; et***
  - (c) ***les éléments non-monétaires qui sont comptabilisés à la juste valeur libellée dans une monnaie étrangère doivent être comptabilisés en utilisant les cours de change qui existaient à la date où ces valeurs ont été déterminées.***
12. La valeur comptable d'un élément est déterminée en conformité avec les Normes comptables internationales appropriées. À titre d'exemple, certains instruments financiers et immobilisations corporelles peuvent être évalués à la juste valeur ou au coût historique. Que la valeur comptable soit fondée sur le coût historique ou sur la juste valeur, les montants ainsi déterminés pour les éléments en monnaie étrangère sont ensuite présentés dans la monnaie de présentation selon la présente Norme.

*Comptabilisation des écarts de change*

13. Les paragraphes 15 à 18 exposent le traitement comptable imposé par la présente Norme en ce qui concerne les écarts de change relatifs aux transactions libellées en monnaie étrangère. Ces paragraphes comprennent le traitement de référence préconisé pour les écarts de change qui résultent d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il est pratiquement impossible de se couvrir et qui affecte les passifs qui ne peuvent pas être réglés et qui sont directement liés à l'acquisition récente d'actifs facturés dans une monnaie étrangère. L'autre traitement autorisé pour de tels écarts de change est exposé au paragraphe 21.
14. La présente Norme ne traite pas de la comptabilité de couverture pour des éléments en monnaie étrangère autre que la classification des écarts de change provenant de la comptabilisation d'un passif en monnaie étrangère comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net dans une entité étrangère. Les autres aspects de la comptabilité de couverture, y compris les critères pour utiliser la comptabilité de couverture, sont traités dans IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.
15. ***Les écarts de change résultant du règlement d'éléments monétaires ou de la présentation d'éléments monétaires d'une entreprise à des cours différents de ceux qui ont été utilisés pour les comptabiliser initialement au cours de l'exercice, ou pour les présenter dans des états financiers antérieurs, doivent être comptabilisés en produits ou en charges de l'exercice au cours duquel ils sont survenus, sauf en ce qui concerne les écarts de change traités selon les paragraphes 17 et 19.***
16. Un écart de change survient lorsqu'un changement intervient dans le cours de change entre la date de la transaction et la date de règlement de tout élément monétaire résultant d'une transaction en monnaie étrangère. Lorsque la transaction est réglée dans le même exercice comptable que celui pendant lequel elle a été effectuée, l'écart de change est comptabilisé en totalité dans cet exercice. Toutefois, lorsque la transaction est réglée lors d'un exercice ultérieur, l'écart de change comptabilisé sur chaque exercice jusqu'à celui au cours duquel a lieu le règlement est déterminé en fonction du changement des cours de change intervenu au cours de chacun des exercices.

## IAS 21

## Investissement net dans une entité étrangère

17. **Les écarts de change relatifs à un élément monétaire qui, en substance, fait partie intégrante de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère, doivent être inscrits dans les capitaux propres des états financiers de l'entreprise jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils doivent être comptabilisés en produits ou en charges, selon le paragraphe 37.**
18. Une entreprise peut détenir un élément monétaire qui est une créance à recevoir ou une dette payable à une entité étrangère. Un élément dont le règlement n'est ni planifié ni probable dans un avenir prévisible constitue en substance une augmentation ou une réduction de l'investissement net de l'entreprise dans cette entité étrangère. De tels éléments monétaires peuvent inclure des créances ou des prêts à long-terme mais ne peuvent inclure ni les comptes clients ni les comptes fournisseurs.
19. **Les écarts de change relatifs à un passif en monnaie étrangère, comptabilisé en tant que couverture de l'investissement net d'une entreprise dans une entité étrangère, doivent être inscrits en capitaux propres des états financiers de l'entreprise jusqu'à la sortie de cet investissement net, date à laquelle ils doivent être comptabilisés en produits ou en charges selon le paragraphe 37.**

## Autre traitement autorisé

20. Le traitement de référence pour les écarts de change traités au paragraphe 21 est exposé au paragraphe 15.
21. **Les écarts de change peuvent résulter d'une forte dévaluation ou dépréciation d'une monnaie contre laquelle il est impossible en pratique de se couvrir et qui affecte les passifs qui ne peuvent pas être réglés et qui sont directement liés à l'acquisition récente d'un actif facturé dans une monnaie étrangère. De tels écarts de change doivent être inclus dans la valeur comptable de l'actif concerné, dans la mesure où la valeur comptable ainsi ajustée n'est pas supérieure au plus faible du coût de remplacement et de la valeur recouvrable par la vente ou l'utilisation de cet actif<sup>(4)</sup>.**
22. Les écarts de change ne sont pas inclus dans la valeur comptable d'un actif lorsque l'entreprise est en mesure de régler ou de couvrir le passif en monnaie étrangère résultant de l'acquisition de cet actif. Toutefois, les pertes de change font partie des coûts directement attribuables à l'actif lorsque le passif ne peut être réglé et qu'il est pratiquement impossible de se couvrir quand, par exemple, suite à des contrôles des changes, des délais sont nécessaires pour obtenir des devises. En conséquence, suivant l'autre traitement autorisé, le coût d'un actif facturé en monnaie étrangère est considéré comme le montant en monnaie de présentation que l'entreprise doit en définitive payer pour régler ses passifs liés directement à l'acquisition récente de cet actif.

## ÉTATS FINANCIERS DES ACTIVITÉS À L'ÉTRANGER

## Classification des activités à l'étranger

23. La méthode utilisée pour convertir les états financiers d'une activité à l'étranger dépend de la façon selon laquelle elle est financée et gérée par rapport à l'entreprise présentant les états financiers. Dans cet objectif, les activités à l'étranger sont classées soit comme «des activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers», soit comme «des entités étrangères».
24. Une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers mène son activité comme si elle était une extension des activités de l'entreprise présentant les états financiers. Par exemple, une telle activité à l'étranger peut vendre uniquement des biens importés de l'entreprise présentant les états financiers et remettre à celle-ci la trésorerie correspondante. Dans de tels cas, une variation du cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie du pays de l'activité à l'étranger a un effet quasiment immédiat sur les flux de trésorerie opérationnels de l'entreprise présentant les états financiers. En conséquence, la variation du cours de change affecte les éléments monétaires pris individuellement détenus par l'activité à l'étranger et non l'investissement net de l'entreprise présentant les états financiers dans cette activité.

(4) Voir également SIC-11: Opération de change — Incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs.

25. En revanche, une entité étrangère accumule de la trésorerie et autres éléments monétaires, supporte des charges, engendre des produits et éventuellement négocie des emprunts, qui sont pratiquement tous libellés dans sa monnaie locale. Elle peut également conclure des transactions en monnaie étrangère, y compris des transactions conclues dans la monnaie de présentation. Lorsqu'un changement survient dans le cours de change entre la monnaie de présentation et la monnaie locale, il y a peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie opérationnels actuels et futurs provenant soit de l'entité étrangère soit de l'entreprise présentant les états financiers. La variation du cours de change affecte l'investissement net de l'entreprise présentant les états financiers dans l'entité étrangère, plutôt que les éléments monétaires et non monétaires pris individuellement de l'entité étrangère.
26. Les éléments suivants indiquent si une activité à l'étranger est une entité étrangère, plutôt qu'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers:
- bien que l'entreprise présentant les états financiers puisse exercer un contrôle sur l'activité à l'étranger, les opérations de cette activité sont menées avec un degré important d'autonomie par rapport aux opérations de l'entreprise présentant les états financiers;
  - les transactions avec l'entreprise présentant les états financiers ne représentent pas une proportion élevée des opérations de l'activité à l'étranger;
  - les opérations de l'activité à l'étranger sont financées principalement par ses propres opérations ou des emprunts locaux plutôt que par l'entreprise présentant les états financiers;
  - les coûts de main-d'œuvre, de matières premières et autres composantes des produits ou services de l'activité à l'étranger sont principalement payés ou réglés dans la monnaie locale plutôt que dans la monnaie de présentation;
  - les ventes de l'activité à l'étranger sont essentiellement dans des monnaies autres que la monnaie de présentation; et
  - les flux de trésorerie de l'entreprise présentant les états financiers sont isolés des opérations quotidiennes de l'activité à l'étranger plutôt que directement affectés par les opérations de l'activité à l'étranger.

La classification appropriée de chaque activité peut, en principe, être établie à partir d'informations factuelles en rapport avec les indicateurs présentés ci-dessus. Dans certains cas, la classification d'une activité à l'étranger soit comme entité étrangère, soit comme partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers peut ne pas être évidente et l'exercice du jugement peut être nécessaire pour déterminer la classification appropriée.

*Activités à l'étranger qui font partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers*

27. ***Les états financiers d'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers doivent être convertis en utilisant les dispositions normatives et les procédures des paragraphes 8 à 22 comme si les transactions de l'activité à l'étranger avaient été celles de l'entreprise présentant les états financiers elle-même.***
28. Les éléments individuels des états financiers de l'activité à l'étranger sont convertis comme si l'ensemble des transactions avaient été conclues par l'entreprise présentant les états financiers elle-même. Le coût et l'amortissement des immobilisations corporelles sont convertis en appliquant le cours de change en vigueur à la date d'acquisition de l'actif ou, si l'actif est comptabilisé à la juste valeur, en utilisant le cours en vigueur à la date de l'évaluation. Le coût des stocks est converti selon le cours en vigueur au moment où ces coûts ont été encourus. Le montant recouvrable ou la valeur réalisable d'un actif est converti en utilisant le cours de change en vigueur au moment où le montant recouvrable ou la valeur réalisable nette a été déterminée. Par exemple, lorsque la valeur réalisable nette d'un élément du stock est déterminée dans une monnaie étrangère, cette valeur est convertie en utilisant le cours de change en vigueur à la date à laquelle a été déterminée la valeur réalisable nette. Par conséquent, le cours habituellement utilisé est le cours de clôture. Un ajustement peut être nécessaire pour réduire la valeur comptable d'un actif figurant dans les états financiers de l'entreprise présentant les états financiers à son montant recouvrable ou à sa valeur réalisable nette même si aucun

## IAS 21

ajustement de cet ordre n'est nécessaire dans les états financiers de l'activité à l'étranger. Inversement, un ajustement dans les états financiers de l'activité à l'étranger peut avoir à être repris dans les états financiers de l'entreprise présentant les états financiers.

29. Pour des raisons pratiques, un cours approchant le cours en vigueur à la date de transaction est souvent utilisé; par exemple, un cours moyen pour une semaine ou un mois pourrait être utilisé pour l'ensemble des transactions dans chaque monnaie étrangère survenant au cours de cette période. Toutefois, si les cours de change connaissent des fluctuations importantes, l'utilisation du cours moyen pour une période n'est pas fiable.

*Entités étrangères*

30. ***Pour convertir les états financiers d'une entité étrangère afin de les incorporer dans ses états financiers, l'entreprise présentant les états financiers doit suivre les procédures suivantes:***

- (a) ***les actifs et passifs, à la fois monétaires et non-monétaires, de l'entité étrangère doivent être convertis au cours de clôture;***
- (b) ***les éléments de produits et de charges de l'entité étrangère doivent être convertis aux cours de change à la date des transactions, sauf lorsque l'entité étrangère présente ses comptes dans la monnaie d'une économie hyper-inflationniste, auquel cas les éléments de produits et de charges doivent être convertis au cours de clôture; et***
- (c) ***tous les écarts de change qui en résultent doivent être inscrits dans les capitaux propres jusqu'à la sortie de l'investissement net.***

31. Pour des raisons pratiques, un cours approchant les cours de change effectifs, par exemple, un cours moyen pour la période est souvent utilisé pour convertir les éléments de produits et de charges d'une activité à l'étranger.

32. La conversion des états financiers d'une entité étrangère conduit à la comptabilisation d'écarts de change provenant des éléments suivants:

- (a) conversion des éléments de produits et de charges au cours de change en vigueur à la date des transactions et conversion des actifs et des passifs au cours de clôture;
- (b) conversion de l'investissement net d'ouverture dans l'entité étrangère à un cours de change différent de celui auquel il était précédemment présenté; et
- (c) autres modifications des capitaux propres dans l'entité étrangère.

Ces écarts de change ne sont pas comptabilisés en produits ou charges de l'exercice parce que les variations du cours de change n'ont que peu ou pas d'effet direct sur les flux de trésorerie opérationnels actuels et futurs soit de l'entité étrangère soit de l'entreprise présentant les états financiers. Lorsqu'une entité étrangère est consolidée sans être totalement détenue, les écarts de change cumulés provenant de la conversion et attribuables aux intérêts minoritaires sont affectés aux intérêts minoritaires et présentés en tant que tels dans le bilan consolidé.

33. Tout goodwill provenant de l'acquisition d'une entité étrangère et tout ajustement à la juste valeur de la valeur comptable des actifs et passifs provenant de l'acquisition de cette entité étrangère sont traités:

- (a) soit comme des actifs et passifs de cette entité étrangère et convertis au cours de clôture selon le paragraphe 30;
- (b) soit comme des actifs et passifs de l'entité présentant les états financiers qui soit sont déjà exprimés dans la monnaie de présentation soit sont des éléments non monétaires en monnaie étrangère présentés en utilisant le cours de change en vigueur à la date de la transaction selon le paragraphe 11(b).

34. L'incorporation des états financiers d'une entité étrangère dans les états financiers de l'entreprise présentant les états financiers suit les procédures de consolidation normales, telles que l'élimination des soldes et transactions intra-groupe d'une filiale (voir IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales et IAS 31, Information financière relative aux participations dans des co-entreprises). Toutefois, un écart de change qui apparaît sur un élément monétaire intra-groupe, à long-terme ou à court-terme, ne peut être éliminé avec un montant correspondant provenant d'autres soldes intra-groupe car l'élément monétaire représente un engagement de convertir une monnaie en une autre et expose l'entreprise présentant les états financiers à un profit ou une perte du fait des fluctuations monétaires. En conséquence, dans les états financiers consolidés de l'entreprise présentant les états financiers, un tel écart de change continue d'être comptabilisé en produits ou en charges ou, s'il se produit dans les circonstances décrites au paragraphe 17 et 19, il est classé en capitaux propres jusqu'à la sortie de l'investissement net.
35. Lorsque les états financiers d'une entité étrangère sont établis à une date différente de celle de l'entreprise présentant les états financiers, l'entité étrangère prépare souvent des états financiers à la même date que l'entreprise présentant les états financiers, pour permettre leur incorporation dans les états financiers de cette dernière. Lorsque c'est impossible, IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales, autorise l'utilisation d'états financiers établis à une date différente, à condition que l'écart ne soit pas supérieur à trois mois. Dans un tel cas, les actifs et passifs de l'entité étrangère sont convertis au cours de change à la date du bilan de l'entité étrangère. Des ajustements sont effectués le cas échéant pour les fluctuations importantes des cours de change jusqu'à la date de clôture de l'entreprise présentant les états financiers conformément à IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales et IAS 28 Comptabilisation des participations dans des entreprises associées.
36. ***Les états financiers d'une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste doivent être retraités selon IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes, avant d'être convertis dans la monnaie de présentation de l'entreprise qui présente les états financiers. Lorsque l'économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entité étrangère cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon IAS 29, Présentation des états financiers dans les économies hyperinflationnistes, elle doit utiliser les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la date de cette interruption en tant que coûts historiques pour la conversion dans la monnaie de présentation de l'entreprise qui présente ses états financiers.***

#### Sortie d'une entité étrangère

37. ***Lors de la sortie d'une entité étrangère, le montant cumulé des écarts de change qui ont été différés et qui se rapportent à cette entité étrangère doit être comptabilisé en charges ou en produits du même exercice que celui où le profit ou la perte sur la sortie a été comptabilisé.***
38. Une entreprise peut procéder à la sortie de sa participation dans une entité étrangère en la vendant, en la liquidant, en remboursant le capital ou en abandonnant tout ou partie de cette entité. Le paiement d'un dividende est considéré comme une sortie uniquement s'il constitue un remboursement de la participation. En cas de sortie partielle, seule la part proportionnelle des écarts de change cumulés correspondants est incluse dans le profit ou la perte. Une réduction de la valeur comptable d'une entité étrangère ne constitue pas une sortie partielle. En conséquence, aucune partie du profit ou de la perte de change différé n'est comptabilisée à la date de la réduction.

#### Changement de classification d'une activité à l'étranger

39. ***Lorsqu'il y a un changement de classification d'une activité à l'étranger, les procédures de conversion applicables à la nouvelle classification doivent être appliquées à compter de la date du changement de classification.***
40. Un changement dans la façon dont une activité à l'étranger est financée et exploitée par rapport à l'entreprise qui présente les états financiers peut conduire à un changement dans la classification de cette activité à l'étranger. Lorsqu'une activité à l'étranger qui fait partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers est reclassée comme entité étrangère, les écarts de change provenant de la conversion des actifs non-monnaïres à la date de la reclassification sont classés en capitaux propres. Lorsqu'une entité

## IAS 21

étrangère est reclassée comme activité à l'étranger faisant partie intégrante des activités de l'entreprise présentant les états financiers, les montants convertis concernant les éléments non-monétaires à la date du changement sont traités comme étant le coût historique de ces éléments dans l'exercice au cours duquel le changement a lieu, et, lors des exercices ultérieurs. Les écarts de change antérieurement différés ne sont pas comptabilisés en produits ou en charges jusqu'à la sortie de cette activité.

## ENSEMBLE DES VARIATIONS DES COURS DES MONNAIES ÉTRANGÈRES

*Effets fiscaux des écarts de change*

41. Les profits et pertes résultant de transactions conclues en monnaies étrangères ainsi que les écarts résultant de la conversion d'états financiers d'activités à l'étranger peuvent avoir des effets fiscaux associés qui sont comptabilisés selon IAS 12, Impôts sur le résultat.

## INFORMATIONS À FOURNIR

42. **Une entreprise doit fournir les éléments suivants:**
- (a) **le montant des écarts de change figurant dans le résultat net de l'exercice;**
  - (b) **les écarts de change nets inscrits dans les capitaux propres en tant que composante distincte de ceux-ci, et un rapprochement du montant de ces écarts de change à l'ouverture et à la clôture de l'exercice; et**
  - (c) **le montant des écarts de change survenus au cours de l'exercice qui sont compris dans la valeur comptable d'un actif conformément à l'autre traitement autorisé au paragraphe 21.**
43. **Lorsque la monnaie de présentation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entreprise est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente doivent être indiquées. La raison de tout changement dans la monnaie de présentation doit également être indiquée <sup>(5)</sup>.**
44. **Lorsqu'il y a un changement dans la classification d'une activité à l'étranger importante, une entreprise doit indiquer:**
- (a) **la nature du changement de classification;**
  - (b) **la raison du changement;**
  - (c) **l'effet du changement de classification sur les capitaux propres; et**
  - (d) **l'effet qu'aurait eu ce changement, s'il s'était produit à l'ouverture du premier exercice présenté, sur le résultat net de chaque exercice antérieur présenté.**
45. **Une entreprise doit indiquer la méthode choisie selon le paragraphe 33 pour convertir le goodwill et les ajustements de juste valeur résultant de l'acquisition d'une entité étrangère.**
46. Une entreprise indique l'effet sur les éléments monétaires en monnaie étrangère ou sur les états financiers d'une activité à l'étranger d'un changement de cours de change survenant après la date de clôture, si ce changement présente une importance telle que sa non-révélation affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées (voir IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture).
47. Une entreprise est également encouragée à fournir des informations sur sa politique en matière de gestion du risque de change.

<sup>(5)</sup> Voir aussi SIC-30: Monnaie de présentation des états financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

48. *Lorsqu'une entreprise applique la présente Norme pour la première fois, elle doit, sauf si ce montant n'est pas raisonnablement déterminable, classer séparément et indiquer le solde cumulé, à l'ouverture de l'exercice, des écarts de change différés inscrits dans les capitaux propres lors des exercices précédents.*

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

49. *La présente Norme entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.*

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 22  
(RÉVISÉE EN 1998)**

**Regroupements d'entreprises**

IAS 22, Comptabilisation des regroupements d'entreprises, a été approuvée en novembre 1983.

En décembre 1993, IAS 22 a été révisée dans le cadre du projet sur la comparabilité et les améliorations à apporter aux états financiers. Elle est devenue IAS 22, Regroupements d'entreprises (IAS 22 (révisée en 1993)).

En octobre 1996, les paragraphes 39(i) et 69 de IAS 22 (révisée en 1993) (i.e. les paragraphes 39(i) et 85 de la présente Norme) ont été révisés dans un souci de cohérence avec IAS 12 (révisée en 1996), Impôts sur le résultat. Les révisions sont devenues applicables aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998.

En juillet 1998, plusieurs paragraphes de IAS 22 ont été révisés dans un souci de cohérence avec IAS 36, Dépréciation d'actifs, IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, et IAS 38, Immobilisations incorporelles, et le traitement du goodwill négatif lui aussi a été révisé. La Norme révisée (IAS 22 (révisée en 1998)) est entrée en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999.

En octobre 1998, les permanents de l'IASC ont publié séparément la base de conclusions d'IAS 38, Immobilisations incorporelles et IAS 22 (révisée en 1998). La partie concernant la base des conclusions, renvoyant aux révisions effectuées sur les normes IAS 22 en 1998, se trouve dans ce recueil en tant qu'Annexe A.

En 1999; le paragraphe 97 a été modifié pour remplacer les références relatives à IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, par les références relatives à IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture. De plus les paragraphes 30 et 31 (c) ont été modifiés dans un souci de cohérence avec IAS 10 (révisée en 1999). Le texte modifié entrera en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2000.

Les interprétations du SIC suivantes font référence à IAS 22:

- SIC-9: Regroupement d'entreprises — Classification en acquisitions ou mises en commun d'intérêts; et
- SIC-22: Regroupement d'entreprises — Ajustements ultérieurs des justes valeurs et du goodwill présentés initialement
- SIC-28: Regroupements d'entreprises — «date d'échange» et juste valeur des instruments de capitaux propres.

**IAS 22**

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-7
Définitions	8
Nature d'un regroupement d'entreprises	9-16
Acquisitions	10-12
Acquisitions inversées	12
Mises en commun d'intérêts	13-16
Acquisitions	17-76
Comptabilisation des acquisitions	17-18
Date d'acquisition	19-20
Coût d'acquisition	21-25
Comptabilisation des actifs et passifs identifiables	26-31
Affectation du coût d'acquisition	32-35
Traitement de référence	32-33
Autre traitement autorisé	34-35
Achats d'actions successifs	36-38
Détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis	39-40
Goodwill généré par l'acquisition	41-58
Comptabilisation et évaluation	41-43
Amortissement	44-54
Recouvrabilité de la valeur comptable — Pertes de valeur	55-58
Goodwill négatif généré par l'acquisition	59-64
Comptabilisation et évaluation	59-63
Présentation	64
Ajustement du prix d'acquisition dépendant d'événements futurs	65-67
Modifications ultérieures du coût d'acquisition	68-70
Identification ou changements de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement à l'acquisition	71-76
Mises en commun d'intérêts	77-83

## IAS 22

Comptabilisation des mises en commun d'intérêts	77-83
Ensemble des regroupements d'entreprises	84-85
Impôts sur le résultat	84-85
Informations à fournir	86-98
Dispositions transitoires	99-101
Date d'entrée en vigueur	102-103

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable applicable aux regroupements d'entreprises. La présente Norme couvre aussi bien l'acquisition d'une entreprise par une autre que la situation rare d'une mise en commun d'intérêts dans laquelle un acquéreur ne peut être identifié. La comptabilisation d'une acquisition implique la détermination du coût de cette acquisition, son affectation aux actifs et aux passifs identifiables de l'entreprise acquise ainsi que la comptabilisation du goodwill ou goodwill négatif en résultant, à la fois à la date d'acquisition et ultérieurement. Les autres problèmes comptables incluent la détermination du montant des intérêts minoritaires, la comptabilisation des acquisitions se déroulant sur une certaine période, les changements ultérieurs dans le coût d'acquisition ou dans l'identification des actifs et des passifs ainsi que les informations à fournir.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation des regroupements d'entreprises.***
2. Un regroupement d'entreprises peut être structuré de différentes façons pour des raisons juridiques, fiscales ou autres. Il peut impliquer l'acquisition par une entreprise, des actions d'une autre entreprise ou l'achat de l'actif net d'une entreprise. Il peut être effectué par l'émission d'actions ou par un transfert de trésorerie, d'équivalents de trésorerie ou d'autres actifs. L'opération peut se dérouler entre les actionnaires des entreprises se regroupant, ou entre une entreprise et les actionnaires de l'autre entreprise. Le regroupement d'entreprises peut impliquer la création d'une nouvelle entreprise devant prendre le contrôle des entreprises se regroupant, le transfert vers une autre entreprise de l'actif net d'une ou plusieurs des entreprises se regroupant ou la dissolution d'une ou plusieurs des entreprises se regroupant. Lorsque la substance de l'opération correspond à la définition d'un regroupement d'entreprises selon la présente Norme, les dispositions qu'elle contient concernant la comptabilisation et les informations à fournir sont appropriées, quelle que soit la structure particulière adoptée pour effectuer le regroupement.
3. Un regroupement d'entreprises peut donner lieu à une relation mère-filiale dans laquelle l'acquéreur est la mère et l'entreprise acquise est une filiale de l'acquéreur. Dans un tel cas, l'acquéreur applique la présente Norme dans ses états financiers consolidés. Il inclut dans ses états financiers individuels sa part d'intérêts dans la société acquise, comme une participation dans une filiale (cf. IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales).

**IAS 22**

4. Un regroupement d'entreprises peut impliquer l'acquisition de l'actif net, y compris du goodwill, d'une autre entreprise au lieu de l'achat des actions de l'autre entreprise. Un tel regroupement ne crée pas une relation mère-filiale. Dans une telle situation, l'acquéreur applique la présente Norme dans ses états financiers individuels et en conséquence, dans ses états financiers consolidés.
5. Un regroupement d'entreprises peut donner lieu à une fusion. Bien que les dispositions applicables aux fusions varient d'un pays à l'autre, une fusion est en général une opération entre deux sociétés, dans laquelle:
  - (a) les actifs et les passifs d'une société sont transférés à l'autre société et la première société est dissoute; ou
  - (b) les actifs et les passifs des deux sociétés sont transférés à une nouvelle société et les deux sociétés initiales sont dissoutes.

De nombreuses fusions interviennent dans le cadre de la restructuration ou de la réorganisation d'un groupe et ne sont pas visées par la présente Norme parce qu'il s'agit d'opérations entre entreprises sous contrôle commun. Toutefois, tout regroupement d'entreprises conduisant les deux entreprises à devenir membres du même groupe est traité comme une acquisition ou comme une mise en commun d'intérêts dans les états financiers consolidés, selon les dispositions de la présente Norme.

6. La présente Norme ne traite pas des états financiers individuels d'une mère, sauf dans le cas décrit au paragraphe 4. Les états financiers individuels sont préparés en recourant aux différentes pratiques de présentation de l'information dans les différents pays, afin de répondre à des besoins divers.
7. La présente Norme ne traite pas:
  - (a) des opérations entre entreprises sous contrôle commun; et
  - (b) des participations dans les co-entreprises (voir IAS 31, Information financière relative aux participations dans des co-entreprises), ni des états financiers des coentreprises.

**DÉFINITIONS**

8. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont les significations indiquées ci-après:***

***Un regroupement d'entreprises est le fait de regrouper des entreprises distinctes au sein d'une seule entité économique à la suite d'une mise en commun d'intérêts ou d'une prise de contrôle de l'actif net et des activités d'une autre entreprise.***

***Une acquisition est un regroupement d'entreprises dans lequel l'une des entreprises, l'acquéreur, prend le contrôle de l'actif net et des activités d'une autre entreprise, l'entreprise acquise, en échange d'un transfert d'actifs, de la prise en compte d'un passif ou de l'émission de titres de capitaux propres.***

***Une mise en commun d'intérêts est un regroupement d'entreprises dans lequel les actionnaires des entreprises concernées regroupent la totalité, ou la quasi-totalité, de leur actif net et de leurs activités de telle sorte que les risques et les avantages du regroupement soient mutuellement partagés de façon durable et qu'aucune partie ne puisse être identifiée comme l'acquéreur.***

***Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités.***

***Une mère est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales.***

***Une filiale est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère).***

***Les intérêts minoritaires sont la quote-part, dans les résultats nets des activités et dans l'actif net d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont détenus par la mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire des filiales.***

***La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre parties bien informées et consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.***

***Les actifs monétaires désignent l'argent détenu et les actifs à recevoir en argent pour des montants fixes ou déterminables.***

***La date d'acquisition est la date à laquelle le contrôle de l'actif net et des activités de l'entreprise acquise est effectivement transféré à l'acquéreur.***

#### NATURE D'UN REGROUPEMENT D'ENTREPRISES

9. Pour la comptabilisation d'un regroupement d'entreprises, une acquisition est en substance différente d'une mise en commun d'intérêts et la substance de l'opération doit être reflétée dans les états financiers <sup>(1)</sup>. En conséquence, une méthode comptable différente est prescrite pour chacune.

#### Acquisitions

10. Dans pratiquement tous les regroupements d'entreprises, une des entreprises participant au regroupement acquiert le contrôle de l'autre entreprise, permettant de la sorte d'identifier un acquéreur. La prise de contrôle est présumée lorsqu'une des entreprises participant au regroupement acquiert plus de la moitié des droits de vote de l'autre entreprise, sauf à ce que dans des circonstances exceptionnelles, il puisse être clairement démontré qu'une telle prise de participation ne constitue pas un contrôle. Même lorsqu'une des entreprises participantes n'acquiert pas plus de la moitié des droits de vote de l'autre entreprise, il peut demeurer possible d'identifier un acquéreur lorsqu'une de ces entreprises, par suite du regroupement:
- (a) prend le contrôle de plus de la moitié des droits de vote de l'autre entreprise en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs;
  - (b) obtient le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'autre entreprise en vertu des statuts ou d'un accord;
  - (c) obtient le pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration, ou de l'instance équivalente, de l'autre entreprise; ou
  - (d) dispose du pouvoir de rassembler la majorité des votes lors des réunions du conseil d'administration, ou de l'instance équivalente, de l'autre entreprise.
11. Bien qu'il puisse être parfois difficile d'identifier un acquéreur, il y a en général des indices qu'il en existe un, par exemple quand:
- (a) la juste valeur d'une entreprise est sensiblement plus élevée que celle de l'autre entreprise se regroupant. Dans un tel cas, l'acquéreur est l'entreprise la plus importante;
  - (b) le regroupement s'effectue sous forme d'un échange d'actions ordinaires ayant droit de vote contre de la trésorerie. Dans un tel cas, l'acquéreur est l'entreprise cédant la trésorerie; ou
  - (c) le regroupement est tel que les dirigeants d'une entreprise sont en mesure de dominer le choix de l'équipe de direction de l'entreprise regroupée. Dans un tel cas, l'acquéreur est l'entreprise dominante.

#### Acquisitions inversées

12. Il peut arriver qu'une entreprise acquière des actions d'une autre entreprise, en émettant, en rémunération de l'opération d'échange, un nombre suffisant d'actions ayant droit de vote pour que le contrôle de l'entreprise regroupée passe aux propriétaires de l'entreprise dont les actions ont été acquises. Cette situation est appelée acquisition inversée. Bien que juridiquement, l'entreprise émettrice des actions puisse être considérée comme la mère ou l'entreprise poursuivant l'activité, c'est l'entreprise dont les actionnaires contrôlent désormais

<sup>(1)</sup> Voir également SIC-9: Regroupements d'entreprises — Classification en acquisitions ou en mises en commun d'intérêts.

**IAS 22**

l'entreprise regroupée qui est l'acquéreur jouissant des droits de vote et autres pouvoirs identifiés au paragraphe 10. L'entreprise ayant émis les actions est considérée comme ayant été acquise par l'autre entreprise; cette dernière est réputée être l'acquéreur et applique la méthode de l'acquisition aux actifs et passifs de l'entreprise ayant émis les actions.

*Mises en commun d'intérêts*

13. Dans des cas exceptionnels, il se peut qu'il ne soit pas possible d'identifier un acquéreur. Au lieu qu'il y ait émergence d'une partie dominante, les actionnaires des entreprises se regroupant s'entendent sur un arrangement quasiment égalitaire pour partager le contrôle de la totalité ou de la quasi-totalité de leur actif net et de leurs activités. De plus, les dirigeants des entreprises concernées participent à la direction de l'entité regroupée. Par suite, les actionnaires des entreprises se regroupant partagent mutuellement les risques et avantages de l'entité regroupée. Un tel regroupement d'entreprises est comptabilisé comme une mise en commun d'intérêts.
14. Un partage mutuel des risques et avantages n'est en général pas possible sans un échange quasiment égal des actions ordinaires ayant droit de vote entre les entreprises se regroupant. Un tel échange assure que les intérêts relatifs des propriétaires des entreprises se regroupant et, en conséquence, leurs risques et avantages relatifs dans l'entreprise regroupée, sont maintenus et que les pouvoirs de décision des parties sont préservés. Toutefois, pour qu'il y ait effectivement un échange d'actions quasiment égal à cet égard, il ne peut y avoir de réduction importante des droits attachés aux actions de l'une des entreprises participant au regroupement, sinon l'influence de cette partie en serait affaiblie.
15. Afin de parvenir à un partage mutuel des risques et avantages de l'entreprise regroupée:
  - (a) une majorité substantielle, sinon la totalité, des actions ordinaires ayant droit de vote des entreprises se regroupant, sont échangées ou mises en commun;
  - (b) la juste valeur d'une entreprise n'est pas sensiblement différente de celle de l'autre entreprise; et
  - (c) les actionnaires de chaque entreprise conservent substantiellement les mêmes droits de vote et intérêts, les uns par rapport aux autres, dans l'entité regroupée, après comme avant le regroupement.
16. Le partage mutuel des risques et avantages de l'entité regroupée diminue, et la probabilité qu'un acquéreur puisse être identifié augmente, lorsque:
  - (a) l'égalité relative des justes valeurs des entreprises se regroupant est réduite et le pourcentage des actions ordinaires ayant droit de vote qui sont échangées diminue;
  - (b) les arrangements financiers donnent un avantage relatif à un groupe d'actionnaires par rapport aux autres actionnaires. De tels arrangements peuvent prendre effet avant ou après le regroupement d'entreprises; et
  - (c) la quote-part des capitaux propres d'une des parties dans l'entité regroupée dépend de la performance réalisée postérieurement au regroupement de l'entreprise qu'elle contrôlait précédemment.

**ACQUISITIONS***Comptabilisation des acquisitions*

17. ***Un regroupement d'entreprises qui est une acquisition doit être comptabilisé selon la méthode de l'acquisition telle qu'elle est décrite dans les dispositions normatives figurant aux paragraphes 19 à 76.***
18. Le recours à la méthode de l'acquisition conduit à comptabiliser l'acquisition d'une entreprise de façon analogue à l'acquisition d'autres actifs. Ce mode de comptabilisation est approprié puisqu'une acquisition implique une opération dans laquelle des actifs sont transférés, des passifs sont assumés ou des parts de capital sont émises en échange du contrôle de l'actif net et des activités d'une autre entreprise. La méthode de l'acquisition utilise le coût comme base d'enregistrement de l'acquisition et s'appuie sur l'opération d'échange sous-jacente à l'acquisition pour déterminer le coût.

*Date d'acquisition*

19. **A compter de la date d'acquisition, un acquéreur doit:**
- (a) **intégrer au compte de résultat les résultats de l'entreprise acquise; et**
  - (b) **comptabiliser au bilan les actifs et passifs identifiables de l'entreprise acquise et tout goodwill ou goodwill négatif provenant de cette acquisition.**
20. La date d'acquisition est la date à laquelle le contrôle de l'actif net et des activités de l'entreprise acquise est effectivement transféré à l'acquéreur et la date à laquelle commence l'application de la méthode de l'acquisition. Les résultats d'une entreprise acquise sont inclus dans les états financiers de l'acquéreur à compter de la date d'acquisition, qui est la date à laquelle le contrôle de l'entreprise acquise est effectivement transféré à l'acquéreur. En substance, la date d'acquisition est la date à partir de laquelle l'acquéreur a le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités. Le contrôle n'est pas réputé avoir été transféré à l'acquéreur tant que toutes les conditions nécessaires à la protection des intérêts des parties impliquées n'ont pas été satisfaites. Toutefois, il n'est pas nécessaire qu'une opération soit achevée ou finalisée d'un point de vue juridique pour que le contrôle passe effectivement à l'acquéreur. Pour apprécier si le contrôle a été effectivement transféré, il convient de tenir compte de la substance de l'acquisition.

*Coût d'acquisition*

21. **Une acquisition doit être comptabilisée à son coût, à savoir le montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie versé ou la juste valeur, à la date d'échange, des autres éléments du prix d'acquisition consentis par l'acquéreur en échange du contrôle de l'actif net de l'autre entreprise, plus tous autres coûts directement attribuables à l'acquisition<sup>(2)</sup>.**
22. Lorsqu'une acquisition implique plus d'une opération d'échange, le coût de l'acquisition est le coût cumulé des opérations individuelles. Lorsqu'une acquisition s'effectue par étapes, la distinction entre la date d'acquisition et la date de l'opération d'échange est importante. Bien que la comptabilisation de l'acquisition commence à compter de la date d'acquisition, les informations relatives au coût et à la juste valeur utilisés sont celles déterminées à la date de chaque opération d'échange.
23. Les actifs monétaires consentis et les passifs encourus sont évalués à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Lorsque le règlement du prix d'acquisition est différé, le coût d'acquisition est la valeur actuelle du prix, compte tenu de toute prime ou rabais qui interviendra probablement dans le règlement, et non la valeur nominale de la somme à payer.
24. Pour déterminer le coût d'acquisition, les titres négociables sur un marché émis par l'acquéreur sont évalués à leur juste valeur qui est leur prix de marché à la date de l'opération d'échange, à moins que des fluctuations non justifiées ou l'étroitesse du marché ne fassent du prix de marché un indicateur non fiable. Lorsque le prix de marché à une date donnée n'est pas un indicateur fiable, il convient de tenir compte des mouvements de prix pendant un délai raisonnable avant et après l'annonce des conditions de l'acquisition. Lorsque le marché n'est pas fiable ou lorsqu'il n'y a pas de cotation, la juste valeur des titres émis par l'acquéreur est estimée en fonction de la part qu'ils représentent dans la juste valeur de l'entreprise de l'acquéreur, ou en fonction de la part dans la juste valeur de l'entreprise acquise, selon celle des deux valeurs qui paraît la plus clairement évidente. La partie du prix qui est versée en trésorerie aux actionnaires de l'entreprise acquise en lieu et place de titres peut également donner une indication de la juste valeur consentie accordée. Tous les aspects de l'acquisition, y compris les facteurs importants ayant influencé les négociations, doivent être pris en

(2) Voir aussi SIC-28: Regroupements d'entreprises — «date d'échange» et juste valeur des instruments de capitaux propres.

## IAS 22

considération et des évaluations indépendantes peuvent être utilisées pour aider à déterminer la juste valeur des titres émis.

25. En plus du prix d'acquisition, l'acquéreur peut encourir des coûts directs liés à l'acquisition. Ceux-ci comprennent les coûts d'inscription et d'émission de titres de capital ainsi que les honoraires professionnels versés aux comptables, aux conseils juridiques, aux évaluateurs et autres consultants intervenus pour effectuer l'acquisition. Les coûts administratifs généraux, y compris les coûts de fonctionnement d'un service chargé des acquisitions, et les autres coûts qui ne peuvent être directement attribués à l'acquisition en cours de comptabilisation, ne sont pas inclus dans le coût d'acquisition mais sont comptabilisés en charge au moment où ils sont encourus.

*Comptabilisation des actifs et passifs identifiables*

26. **Les actifs et passifs identifiables acquis comptabilisés selon le paragraphe 19 doivent être les actifs et passifs de l'entreprise acquise qui existaient à la date d'acquisition ainsi que tout passif comptabilisé selon le paragraphe 31. Ils doivent être comptabilisés de façon séparée à la date d'acquisition si, et seulement si:**
- (a) **il est probable que les avantages économiques futurs s'y rapportant iront à l'acquéreur ou que des ressources représentatives d'avantages économiques futurs sortiront de chez l'acquéreur; et**
- (b) **on dispose d'une évaluation fiable de leur coût ou de leur juste valeur.**
27. Les actifs et passifs qui sont comptabilisés selon le paragraphe 26 sont décrits dans la présente Norme comme des actifs et passifs identifiables. Dans la mesure où des actifs et passifs acquis ne satisfont pas à ces critères de comptabilisation, il en résulte un effet sur le montant du goodwill ou goodwill négatif généré par l'acquisition, car le goodwill ou goodwill négatif est déterminé comme étant le coût d'acquisition résiduel après comptabilisation des actifs et passifs identifiables.
28. Les actifs et passifs identifiables dont l'acquéreur prend le contrôle peuvent inclure des actifs et des passifs qui n'étaient pas précédemment comptabilisés dans les états financiers de la société acquise. Ceci peut être le cas parce qu'ils ne satisfaisaient pas aux critères de comptabilisation avant l'acquisition. Tel est le cas, par exemple, lorsqu'un crédit d'impôt provenant de déficits fiscaux de l'entreprise acquise satisfait aux conditions de comptabilisation d'un actif identifiable, en raison de la réalisation par l'acquéreur de bénéfices imposables suffisants.
29. **Sous réserve du paragraphe 31, des passifs ne doivent pas être comptabilisés à la date d'acquisition s'ils résultent d'intentions ou d'actions de l'acquéreur. Des passifs ne doivent pas non plus être comptabilisés au titre de pertes futures ou d'autres coûts que l'on s'attend à encourir du fait de l'acquisition, que ces pertes ou coûts soient liés à l'acquéreur ou à l'entreprise acquise.**
30. Les passifs visés au paragraphe 29 ne sont pas des passifs de l'entreprise acquise à la date d'acquisition. Par conséquent, il n'est pas pertinent de les prendre en compte dans l'affectation du coût d'acquisition. Néanmoins, la présente Norme prévoit une exception spécifique à ce principe général. Cette exception s'applique si l'acquéreur a élaboré des plans ayant trait à l'activité de l'entreprise acquise et si l'acquisition a pour conséquence directe de générer une obligation. Parce que ces plans font partie intégrante du plan d'acquisition de l'acquéreur, la présente Norme impose aux entreprises de comptabiliser une provision pour les coûts en résultant (voir paragraphe 31). Dans le cadre de la présente Norme, les actifs et passifs identifiables acquis incluent les provisions comptabilisées selon le paragraphe 31. Le paragraphe 31 pose des conditions strictes destinées à s'assurer que les plans faisaient partie intégrante de l'acquisition et que dans un délai court, — dans les trois mois à compter de la date d'acquisition, ou si elle est antérieure, à la date d'approbation des états financiers — l'acquéreur a élaboré les plans d'une manière telle qu'elle impose à l'entreprise de comptabiliser une provision pour restructuration selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. La présente Norme impose également à une entreprise de reprendre ces provisions si le plan n'est pas mis en œuvre de la manière attendue ou dans le délai attendu à l'origine (voir paragraphe 75) et de fournir des informations sur ces provisions (voir paragraphe 92).

31. **À la date d'acquisition, l'acquéreur doit comptabiliser une provision qui n'était pas un passif de l'entreprise acquise à cette date si, et seulement si, l'acquéreur a:**
- (a) **à la date d'acquisition ou à une date antérieure, élaboré les principales caractéristiques d'un plan qui implique d'arrêter ou de réduire les activités de l'entreprise acquise et prévoit:**
    - (i) **le versement d'indemnités au personnel de l'entreprise acquise pour mettre fin à leur emploi;**
    - (ii) **la fermeture d'installations de l'entreprise acquise;**
    - (iii) **la suppression de lignes de produits de l'entreprise acquise; ou**
    - (iv) **la résiliation de contrats de l'entreprise acquise qui sont devenus déficitaires car l'acquéreur a informé l'autre partie, à la date d'acquisition ou à une date antérieure, que le contrat serait résilié;**
  - (b) **en annonçant les principales caractéristiques du plan, à la date d'acquisition ou à une date antérieure, créé chez les personnes concernées une attente fondée qu'il mettra en œuvre le plan; et**
  - (c) **dans un délai de trois mois à compter de la date d'acquisition ou, si elle est antérieure, à la date d'approbation des états financiers annuels, développé ces principales caractéristiques en un plan détaillé et formalisé indiquant au moins:**
    - (i) **l'activité ou la partie d'activité concernée;**
    - (ii) **les principaux sites affectés;**
    - (iii) **la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail;**
    - (iv) **les dépenses qui seront engagées; et**
    - (v) **la date à laquelle le plan sera mis en œuvre.**

**Toute provision comptabilisée selon le présent paragraphe doit couvrir uniquement le coût des éléments énumérés au (a)(i) à (iv) ci-dessus.**

*Affectation du coût d'acquisition*

*Traitement de référence*

32. **Les actifs et passifs identifiables comptabilisés selon le paragraphe 26 doivent être évalués pour un montant égal au total de:**
- (a) **la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange à concurrence de la part d'intérêt obtenu par l'acquéreur dans l'opération d'échange; et**
  - (b) **la part des minoritaires dans les valeurs comptables antérieures à l'acquisition des actifs et passifs identifiables de la filiale.**

**Tout goodwill ou goodwill négatif doit être comptabilisé selon la présente Norme.**

33. Le coût d'une acquisition est affecté aux actifs et passifs identifiables comptabilisés selon le paragraphe 26 par référence à leur juste valeur à la date de l'opération d'échange. Toutefois, le coût de l'acquisition ne correspond qu'au pourcentage des actifs et des passifs identifiables acquis par l'acquéreur. En conséquence, lorsqu'un acquéreur acquiert moins de la totalité des actions de l'autre entreprise, les intérêts minoritaires en résultant sont évalués sur la base de la part revenant aux minoritaires dans la valeur comptable antérieure à l'acquisition de l'actif net identifiable de la filiale. Il en est ainsi parce que la part des minoritaires n'a pas fait partie de l'opération d'échange visant à effectuer l'acquisition.

**IAS 22**

## Autre traitement autorisé

34. **Les actifs et passifs identifiables comptabilisés selon le paragraphe 26 doivent être évalués à leur juste valeur à la date d'acquisition. Tout goodwill ou goodwill négatif, doit être comptabilisé selon la présente Norme. Tout intérêt minoritaire doit être évalué sur la base de la part des minoritaires dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables comptabilisés selon paragraphe 26.**
35. Selon cette approche, l'actif net identifiable dont l'acquéreur a pris le contrôle figure à la juste valeur, que l'acquéreur ait acquis tout ou seulement partie du capital de l'autre entreprise ou qu'il ait acquis les actifs directement. En conséquence, tout intérêt minoritaire est évalué sur la base de la part des minoritaires dans les justes valeurs de l'actif net identifiable de la filiale.

## Achats d'actions successifs

36. Une acquisition peut comprendre plus d'une opération d'échange, par exemple lorsqu'elle s'effectue par étapes par des achats successifs en Bourse. Lorsque tel est le cas, chaque opération importante est traitée séparément pour la détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis et pour celle du montant de tout goodwill ou goodwill négatif provenant de cette opération. Ceci aboutit à une comparaison étape par étape du coût des prises de participation individuelles avec la part d'intérêts de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables acquis, lors de chaque étape importante.
37. Lorsqu'une acquisition s'effectue par achats successifs, les justes valeurs des actifs et passifs identifiables peuvent varier à la date de chaque opération d'échange. Si tous les actifs et passifs identifiables relatifs à une acquisition sont ajustés à la juste valeur applicable au moment des achats successifs, tout ajustement de la part d'intérêt détenue précédemment par l'acquéreur est une réévaluation et est comptabilisé en tant que telle.
38. Avant de pouvoir être qualifiée d'acquisition, une opération peut être qualifiée de participation dans une société associée et être comptabilisée par application de la méthode de la mise en équivalence selon IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées. Dans ce cas, la détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis et la comptabilisation du goodwill ou goodwill négatif se produisent, par convention, à compter de la date à laquelle la méthode de mise en équivalence est appliquée. Lorsque la participation n'était pas précédemment qualifiée de participation dans une entreprise associée, la juste valeur des actifs et passifs identifiables est déterminée à la date de chaque étape importante et les goodwills ou goodwills négatifs sont comptabilisés à compter de la date d'acquisition.

## Détermination de la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis

39. On trouvera ci-après des indications générales permettant d'établir la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis:
- (a) titres négociables sur un marché, à leur valeur de marché au moment de l'acquisition;
  - (b) titres non-négociables sur un marché, à des valeurs estimées qui prennent en considération des caractéristiques telles que le ratio cours / bénéfice, les rendements sur dividendes et les taux de croissance attendus de titres comparables d'entreprises ayant des caractéristiques similaires;
  - (c) créances, aux valeurs actuelles des montants à recouvrer, déterminées avec des taux d'intérêt actuels appropriés, diminuées le cas échéant, des corrections de valeur pour irrécouvrabilité et des coûts de recouvrement. Toutefois, l'actualisation n'est pas requise pour les créances à court-terme lorsque la différence entre le montant nominal de la créance et son montant actualisé n'est pas significative;

- (d) stocks:
- (i) produits finis et marchandises, au prix de vente diminué de la somme (a) des coûts de sortie et (b) d'une marge raisonnable pour rémunérer l'effort de vente de l'acquéreur sur la base de la marge constatée pour des produits finis et marchandises similaires;
  - (ii) travaux en cours, au prix de vente des produits finis diminué de la somme (a) des coûts à terminaison, (b) des coûts de sortie et (c) d'une marge raisonnable sur les coûts restant à engager pour la terminaison et la vente, sur la base de la marge constatée pour des produits finis similaires; et
  - (iii) matières premières, au coût de remplacement actuel;
- (e) terrains et constructions, à la valeur de marché;
- (f) installations et équipements, à la valeur de marché, normalement déterminée par évaluation à dire d'expert. Lorsqu'on ne dispose d'aucune indication de la valeur de marché en raison de la nature spécialisée des installations et équipements ou parce que ces biens sont rarement vendus, sauf dans le cadre d'un transfert d'activité, ils sont évalués à leur coût de remplacement net d'amortissement;
- (g) immobilisations incorporelles telles que définies dans IAS 38, Immobilisations incorporelles à la juste valeur déterminée:
- (i) par référence à un marché actif tel que défini dans IAS 38; et
  - (ii) en l'absence d'un marché actif, sur une base reflétant le montant que l'entreprise aurait payé pour l'actif dans une transaction entre parties consentantes et bien informées effectuée dans des conditions de concurrence normale, en se fondant sur la meilleure information disponible (pour des commentaires complémentaires sur la détermination de la juste valeur d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises, voir IAS 38);
- (h) actifs ou passifs nets liés aux avantages du personnel pour des régimes à prestations définies, à la valeur actuelle de l'obligation au titre des prestations définies moins la juste valeur des actifs du régime. Toutefois, un actif n'est comptabilisé que dans la mesure où il est probable que l'entreprise pourra en disposer sous la forme de remboursements du régime ou d'une diminution de ses cotisations futures;
- (i) actifs et passifs d'impôts, au montant du crédit d'impôt lié au déficit fiscal ou des impôts à payer sur le résultat net, apprécié dans la perspective de l'entité regroupée ou du groupe issu de l'acquisition. L'actif ou le passif d'impôt est déterminé après prise en compte de l'effet d'impôt lié au retraitement des actifs et passifs identifiables à leur juste valeur et n'est pas actualisé. Les actifs d'impôt incluent tout actif d'impôt différé de l'acquéreur qui n'avait pas été comptabilisé avant l'acquisition mais qui, du fait du regroupement d'entreprises, répond désormais aux critères de comptabilisation de IAS 12, Impôts sur le résultat;
- (j) fournisseurs et effets à payer, emprunts à long-terme, passifs, charges à payer et autres, à la valeur actuelle des sommes à déboursier pour régler le passif, déterminée en fonction des taux d'intérêt actuels appropriés. Toutefois, l'actualisation n'est pas requise pour les passifs à court-terme lorsque la différence entre le montant nominal du passif et le montant actualisé n'est pas significative;
- (k) contrats déficitaires et autres passifs identifiables de l'entreprise acquise à la valeur actuelle des sommes à déboursier pour régler l'obligation, déterminée en fonction des taux d'intérêt actuels appropriés; et
- (l) provisions pour arrêt ou réduction des activités de l'entreprise acquise qui sont comptabilisées selon le paragraphe 31, à un montant déterminé selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

Certaines des indications ci-dessus supposent que les justes valeurs seront déterminées par actualisation. Lorsque les indications ne font pas mention du recours à l'actualisation, celle-ci peut être ou non utilisée pour déterminer les justes valeurs des actifs et des passifs identifiables.

## IAS 22

40. ***Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle ne peut être évaluée par référence à un marché actif (tel que défini dans IAS 38, Immobilisations incorporelles), le montant comptabilisé pour cette immobilisation incorporelle à la date de l'acquisition doit être limité à un montant ne créant pas un goodwill négatif ou n'augmentant pas un goodwill négatif généré lors de l'acquisition (voir paragraphe 59).***

*Goodwill généré par l'acquisition*

Comptabilisation et évaluation

41. ***Tout excédent du coût d'acquisition sur la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables acquis à la date de l'opération d'échange doit être décrit comme goodwill et comptabilisé en tant qu'actif.***
42. Le goodwill généré par l'acquisition représente un paiement effectué par l'acquéreur en anticipation d'avantages économiques futurs. Les avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou d'actifs, qui individuellement, ne satisfont pas aux critères de comptabilisation dans les états financiers mais pour lesquels l'acquéreur est disposé à effectuer un paiement dans le cadre de l'acquisition.
43. ***Le goodwill doit être comptabilisé à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.***

Amortissement

44. ***Le goodwill doit être amorti sur une base systématique sur sa durée d'utilité. La durée d'amortissement doit refléter la meilleure estimation de la période durant laquelle il est attendu que des avantages économiques futurs iront à l'entreprise. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité du goodwill n'excède pas vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale.***
45. ***Le mode d'amortissement utilisé doit traduire le rythme attendu de consommation des avantages économiques futurs résultant du goodwill. Sauf éléments probants et convaincants qu'un autre mode est plus approprié en la circonstance, le mode linéaire doit être appliqué.***
46. ***L'amortissement de chaque exercice doit être comptabilisé en charges.***
47. Avec le temps, le goodwill diminue, reflétant une diminution de son potentiel de service. Dans certains cas, il peut apparaître que la valeur du goodwill ne diminue pas avec le temps. Cela est dû au fait que le potentiel d'avantages économiques acquis initialement est progressivement remplacé par le potentiel d'avantages économiques résultant d'améliorations ultérieures du goodwill. Autrement dit, le goodwill qui a été acquis est progressivement remplacé par un goodwill généré en interne. IAS 38, Immobilisations incorporelles, interdit la comptabilisation en tant qu'actif du goodwill généré en interne. Il convient donc d'amortir le goodwill sur une base systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité.
48. De nombreux facteurs doivent être pris en considération pour déterminer la durée d'utilité du goodwill, notamment:
- (a) la nature et la durée de vie prévisible de l'entreprise acquise;
  - (b) la stabilité et la durée de vie prévisible du secteur d'activité auquel correspond le goodwill;
  - (c) les informations publiques sur les caractéristiques du goodwill dans des entreprises ou secteurs d'activité similaires et les cycles de vie type d'entreprises similaires;
  - (d) les effets de l'obsolescence des produits, des modifications dans la demande et des autres facteurs économiques sur l'entreprise acquise;

- (e) l'espérance de vie professionnelle des personnes ou des groupes de salariés clés et la question de savoir si l'entreprise acquise pourrait être gérée efficacement par une autre équipe dirigeante;
  - (f) le niveau des dépenses de maintenance ou des financements requis pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'entreprise acquise, et la capacité et l'intention de l'entreprise d'atteindre ce niveau;
  - (g) les actions attendues de la part des concurrents ou des concurrents potentiels; et
  - (h) la durée du contrôle sur l'entreprise acquise et les dispositions légales, réglementaires ou contractuelles affectant sa durée d'utilité.
49. Du fait que le goodwill représente, entre autres choses, des avantages économiques futurs résultant de synergies ou d'actifs qui ne peuvent être comptabilisés distinctement, il est difficile d'en estimer la durée d'utilité. Ces estimations deviennent moins fiables à mesure que la durée d'utilité augmente. La présomption retenue dans la présente Norme est que la durée d'utilité du goodwill n'excède normalement pas vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale.
50. Dans de rares cas, il peut exister des éléments probants et convaincants que la durée d'utilité du goodwill aura une durée spécifique supérieure à vingt ans. Bien que des exemples soient difficiles à trouver, cela peut être le cas lorsque le goodwill est si clairement lié à un actif identifiable ou à un groupe d'actifs identifiants que l'on peut raisonnablement s'attendre à ce qu'il bénéficie à l'acquéreur sur la durée d'utilité de cet actif ou de ce groupe d'actifs identifiants. Dans ces cas, la présomption selon laquelle la durée d'utilité du goodwill n'excède pas vingt ans, est réfutée et l'entreprise:
- (a) amortit le goodwill sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité;
  - (b) estime la valeur recouvrable du goodwill au minimum une fois par an afin d'identifier toute perte de valeur (voir paragraphe 56); et
  - (c) indique les raisons pour lesquelles la présomption est réfutée ainsi que le(s) facteur(s) qui a(ont) joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité du goodwill (voir paragraphe 88(b)).
51. La durée d'utilité du goodwill est toujours finie. L'incertitude justifie de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée d'utilité du goodwill, mais elle ne justifie pas d'estimer une durée d'utilité dont la brièveté n'est pas réaliste.
52. Il n'existera que rarement, voire jamais, d'éléments probants et convaincants justifiant l'utilisation d'un mode d'amortissement du goodwill autre que le mode linéaire, en particulier si cet autre mode aboutit à un cumul d'amortissements inférieur à celui obtenu avec le mode linéaire. Le mode d'amortissement est appliqué de manière cohérente d'un exercice sur l'autre, sauf si le rythme attendu des avantages économiques du goodwill a changé.
53. Lors de la comptabilisation d'une acquisition, il peut y avoir des circonstances dans lesquelles le goodwill généré par l'acquisition ne reflète pas les avantages économiques futurs attendus par l'acquéreur. Par exemple, une baisse des flux de trésorerie futurs attendus de l'actif net identifiable acquis a pu se produire depuis la négociation du prix d'acquisition. Dans ce cas, l'entreprise procède à un test de dépréciation du goodwill selon IAS 36, Dépréciation d'actifs, et comptabilise en conséquence toute perte de valeur.
54. ***La durée et le mode d'amortissement doivent être réexaminés au minimum à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue du goodwill est sensiblement différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu des avantages économiques du goodwill a connu un changement important, le mode doit être modifié pour traduire le nouveau rythme. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimations comptables selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, en ajustant la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs.***

## IAS 22

## Recouvrabilité de la valeur comptable — Pertes de valeur

55. Pour déterminer si le goodwill a perdu de la valeur, l'entreprise applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. IAS 36 explique comment une entreprise réexamine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et quand elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.
56. ***Outre l'obligation de suivre IAS 36, Dépréciation d'actifs, l'entreprise doit, au minimum à la clôture de chaque exercice, estimer selon IAS 36, la valeur recouvrable du goodwill qui est amorti sur une durée supérieure à vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale, même s'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur.***
57. Il est parfois difficile d'établir si le goodwill a perdu de la valeur, en particulier si sa durée d'utilité est longue. En conséquence, la présente Norme impose, au minimum, un calcul annuel de la valeur recouvrable du goodwill si sa durée d'utilité est supérieure à vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale.
58. L'obligation d'effectuer un test annuel de dépréciation du goodwill s'applique chaque fois que la durée actuelle totale d'utilité estimée du goodwill excède vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale. Par conséquent, si la durée d'utilité du goodwill avait été estimée inférieure à vingt ans lors de sa comptabilisation initiale mais si sa durée d'utilité estimée est par la suite étendue et excède vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale, l'entreprise effectue le test de dépréciation imposé selon le paragraphe 56 et fournit les informations imposées selon le paragraphe 88(b).

## Goodwill négatif généré par l'acquisition

## Comptabilisation et évaluation

59. ***Tout excédent, à la date de l'opération d'échange, de la part d'intérêts de l'acquéreur dans les justes valeurs des actifs et passifs identifiables acquis, sur le coût d'acquisition doit être comptabilisé en tant que goodwill négatif.***
60. L'existence d'un goodwill négatif peut indiquer que des actifs identifiables ont été surévalués et que des passifs identifiables ont été omis ou sous-évalués. Avant de comptabiliser un goodwill négatif, il est important de s'assurer que tel n'est pas le cas.
61. ***Dans la mesure où le goodwill négatif correspond à des pertes et des dépenses futures attendues identifiées dans le plan d'acquisition de l'acquéreur, qui peuvent être évaluées de manière fiable, mais qui ne représentent pas à la date d'acquisition des passifs identifiables (voir paragraphe 26), cette fraction du goodwill négatif doit être comptabilisée en produits dans le compte de résultat lorsque les pertes et les dépenses futures sont comptabilisées. Si ces pertes et dépenses futures identifiées ne sont pas comptabilisées au cours de l'exercice attendu, le goodwill négatif doit être traité selon le paragraphe 62 (a) et (b).***
62. ***Dans la mesure où le goodwill négatif ne correspond pas à des pertes et des dépenses futures identifiées attendues pouvant être évaluées de manière fiable à la date d'acquisition, il doit être comptabilisé en produit dans le compte de résultat, de la manière suivante:***
- (a) ***le montant du goodwill négatif n'excédant pas les justes valeurs des actifs non monétaires identifiables acquis doit être comptabilisé en produits sur une base systématique sur la durée d'utilité moyenne pondérée restant à courir des actifs amortissables identifiables acquis; et***
- (b) ***le montant du goodwill négatif excédant les justes valeurs des actifs non monétaires identifiables acquis doit être comptabilisé immédiatement en produits.***
63. Dans la mesure où le goodwill négatif ne correspond pas à des pertes et des dépenses futures attendues qui ont été identifiées dans le plan d'acquisition de l'acquéreur et qui peuvent être évaluées de manière fiable, le goodwill négatif est un profit qui est comptabilisé en produits lorsque sont consommés les avantages économiques futurs incorporés dans les actifs amortissables identifiables acquis. Dans le cas d'actifs monétaires, le profit est comptabilisé immédiatement en produits.

## Présentation

64. ***Un goodwill négatif doit être présenté en déduction des actifs de l'entreprise présentant les états financiers, dans la même rubrique du bilan que le goodwill.***

## Ajustements du prix d'acquisition dépendant d'événements futurs

65. ***Lorsque le contrat d'acquisition prévoit un ajustement du prix d'acquisition dépendant d'un ou plusieurs événements futurs, le montant de l'ajustement doit être inclus dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition si cet ajustement est probable et si son montant peut être évalué de façon fiable.***
66. Les contrats d'acquisition peuvent prévoir que le prix d'acquisition soit ajusté en fonction d'un ou plusieurs événements futurs. Les ajustements peuvent être subordonnés au maintien ou à la réalisation lors des exercices futurs d'un niveau de rentabilité spécifié ou au maintien du prix de marché des titres émis pour rémunérer l'acquisition.
67. Lors de la comptabilisation initiale d'une acquisition, il est en général possible d'estimer le montant de tout ajustement du prix d'acquisition, même si quelque incertitude existe, sans porter atteinte à la fiabilité de l'information. Si les événements futurs ne se produisent pas, ou s'il est nécessaire de revoir l'estimation, le coût d'acquisition est ajusté, avec effet correspondant sur le goodwill ou goodwill négatif, selon le cas.

## Modifications ultérieures du coût d'acquisition

68. ***Le coût d'acquisition doit être ajusté lorsqu'une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition est levée postérieurement à la date d'acquisition, de sorte que le paiement du montant est probable et qu'il est possible d'en faire une estimation fiable.***
69. Les conditions d'une acquisition peuvent prévoir un ajustement du prix d'acquisition si, postérieurement à l'acquisition, les résultats de l'entreprise acquise sont supérieurs ou inférieurs à un niveau convenu. Lorsqu'ultérieurement, l'ajustement devient probable et qu'il est possible de faire une estimation fiable de son montant, l'acquéreur assimile le complément de prix à un ajustement du coût d'acquisition, avec effet correspondant sur le goodwill, ou goodwill négatif, selon le cas.
70. Dans certaines circonstances, l'acquéreur peut être tenu de dédommager ultérieurement le vendeur pour compenser une réduction du prix d'acquisition. C'est le cas lorsque l'acquéreur a garanti le prix de marché des titres ou des dettes émises à titre de rémunération et doit procéder à une nouvelle émission de titres ou de dettes afin de reconstituer le coût d'acquisition initialement déterminé. Dans de tels cas, il n'y a pas d'augmentation du coût d'acquisition et, en conséquence, pas d'ajustement du goodwill ou goodwill négatif. Au lieu de cela, l'augmentation des titres ou des dettes émises représente une réduction de la prime d'émission ou un accroissement de la prime de remboursement constaté(e) lors de l'émission initiale.

Identification ou changements de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement à l'acquisition<sup>(3)</sup>

71. ***Les actifs et passifs identifiables, qui sont acquis mais ne satisfont pas aux critères du paragraphe 26 applicables à la comptabilisation de façon distincte lors du traitement comptable initial de l'acquisition, doivent être comptabilisés ultérieurement dès qu'ils satisfont à ces critères. Les valeurs comptables des actifs et passifs identifiables acquis doivent être ajustées lorsque, postérieurement à l'acquisition, des indications complémentaires deviennent disponibles, qui aident à estimer les montants affectés à ces actifs et passifs identifiables lors de la comptabilisation initiale de cette acquisition. Le montant affecté au goodwill, ou goodwill négatif, doit également être ajusté, si nécessaire, dans la mesure où:***

- (a) ***l'ajustement n'a pas pour effet de porter la valeur comptable du goodwill au-delà de sa valeur recouvrable, telle que définie dans IAS 36, depreciation d'actifs;***

<sup>(3)</sup> Voir SIC-22 également: Regroupement d'entreprise Ajustements ultérieurs des justes valeurs et du goodwill présentés initialement.

## IAS 22

- (b) *cet ajustement est effectuée avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition (sauf pour la comptabilisation d'un passif identifiable selon le paragraphe 31, pour laquelle s'applique le délai prévu par le paragraphe 31(c));*

*dans les autres cas, les ajustements opérés sur les actifs et passifs identifiables doivent être comptabilisés en produits ou en charges.*

72. Les actifs et passifs identifiables d'une entreprise acquise peuvent ne pas avoir été comptabilisés lors de l'acquisition parce qu'ils ne satisfaisaient pas aux critères de comptabilisation des actifs et passifs identifiables ou parce que l'acquéreur ignorait leur existence. De même, les justes valeurs attribuées à la date d'acquisition aux actifs et passifs identifiables acquis peuvent devoir être ajustées à mesure que l'on dispose d'indications complémentaires aidant à estimer la valeur de l'actif ou du passif identifiable à la date d'acquisition. Lorsque les actifs et passifs identifiables sont comptabilisés ou que les valeurs comptables sont ajustées après la fin du premier exercice comptable annuel (à l'exclusion des périodes intermédiaires) ouvert après l'acquisition, c'est un produit ou une charge qui est comptabilisé, et non un ajustement du goodwill ou goodwill négatif. Bien qu'arbitraire dans sa durée, ce délai évite que le goodwill et goodwill négatif ne soient indéfiniment réestimés et ajustés.
73. Selon le paragraphe 71, la valeur comptable du goodwill (goodwill négatif) est ajustée si, par exemple, un actif identifiable acquis perd de sa valeur avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition et si la perte de valeur n'est pas liée à des événements spécifiques ou à des changements de circonstances survenant après la date d'acquisition.
74. Lorsque, postérieurement à l'acquisition mais avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition, l'acquéreur prend connaissance de l'existence d'un passif qui existait à la date d'acquisition ou d'une perte de valeur non liée à des événements spécifiques ou à des changements de circonstances survenant après la date d'acquisition, le goodwill n'est pas augmenté au-delà de sa valeur recouvrable déterminée selon IAS 36.
75. **Si des provisions relatives à l'arrêt ou à la réduction des activités de l'entreprise acquise ont été comptabilisées selon le paragraphe 31, elles doivent être reprises si, et seulement si:**
- (a) **la sortie d'avantages économiques n'est plus probable; ou**
- (b) **le plan détaillé et formalisé n'est pas mis en œuvre:**
- (i) **de la manière indiquée dans le plan détaillé et formalisé; ou**
- (ii) **dans le délai indiqué dans le plan détaillé et formalisé.**

***Cette reprise doit se traduire par un ajustement du goodwill ou goodwill négatif (et des intérêts minoritaires, le cas échéant), de sorte qu'aucun produit ou qu'aucune charge ne soit comptabilisé à ce titre. Le montant ajusté du goodwill doit être amorti de manière prospective sur sa durée d'utilité restant à courir. Le montant ajusté du goodwill négatif doit être traité selon le paragraphe 62 (a) et (b).***

76. Normalement, aucun ajustement ultérieur n'est nécessaire au titre des provisions comptabilisées selon le paragraphe 31, car le plan détaillé et formalisé est tenu de préciser les dépenses qui seront engagées. Si les dépenses ne se sont pas produites durant la période attendue ou si l'on ne s'attend plus à ce qu'elles se produisent, il convient d'ajuster la provision relative à l'arrêt ou à la réduction des activités de l'entreprise acquise et de procéder à un ajustement correspondant du montant du goodwill ou goodwill négatif, (et des intérêts minoritaires, le cas échéant). Si, par la suite, une obligation doit être comptabilisée selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, l'entreprise comptabilise une charge correspondante.

## MISE EN COMMUN D'INTÉRÊTS

*Comptabilisation des mises en commun d'intérêts*

77. ***Une mise en commun d'intérêts doit être comptabilisée selon la méthode de la mise en commun d'intérêts, telle qu'elle est décrite aux paragraphes 78, 79 et 82.***

78. *Lorsque l'on applique la méthode de la mise en commun d'intérêts, les éléments des états financiers des entreprises se regroupant, pour l'exercice au cours duquel se produit le regroupement et pour tous les exercices présentés à titre comparatif, doivent être inclus dans les états financiers des entreprises regroupées comme si elles avaient été regroupées dès l'ouverture du premier exercice présenté. Les états financiers d'une entreprise ne doivent pas intégrer une mise en commun d'intérêts à laquelle participe l'entreprise si la date de mise en commun d'intérêts se situe après la date du bilan le plus récent figurant dans les états financiers.*
79. *Toute différence entre d'une part le montant enregistré en tant que capital émis, augmenté de tout complément de prix sous forme de trésorerie ou d'autres actifs et, d'autre part, le montant enregistré comme capital acquis doit être imputée sur les capitaux propres.*
80. La substance d'une mise en commun d'intérêts est qu'il n'y a eu aucune acquisition et qu'il y a eu poursuite du partage mutuel des risques et avantages qui existaient avant le regroupement d'entreprises. Le recours à la méthode de la mise en commun d'intérêts tient compte de ce fait en comptabilisant les entreprises regroupées comme si chaque entreprise poursuivait son activité comme auparavant, bien qu'elles soient désormais détenues et gérées conjointement. En conséquence, seules des modifications mineures sont apportées lors du cumul des états financiers de chaque entreprise.
81. Étant donné qu'une mise en commun d'intérêts conduit à une seule entreprise regroupée, celle-ci adopte un ensemble unique et uniforme de méthodes comptables. En conséquence, l'entité regroupée comptabilise les actifs, passifs et capitaux propres des entreprises se regroupant à la valeur comptable qu'ils avaient, corrigée seulement des retraitements d'homogénéisation des méthodes comptables des entreprises se regroupant et de l'application de ces méthodes à l'ensemble des exercices présentés. Aucun nouveau goodwill, ou goodwill négatif n'est comptabilisé. De même, les effets de l'ensemble des opérations entre les entreprises se regroupant, qu'ils se produisent avant ou après la mise en commun d'intérêts, sont éliminés lors de l'établissement des états financiers de l'entité regroupée.
82. *Les dépenses encourues dans le cadre d'une mise en commun d'intérêts doivent être comptabilisées en charges dans l'exercice au cours duquel elles sont encourues.*
83. Les dépenses encourues dans le cadre d'une mise en commun d'intérêts comprennent les frais d'enregistrement, les coûts relatifs à l'information des actionnaires, les honoraires des apporteurs d'affaires et des consultants, et les salaires et autres charges relatifs aux services des salariés intervenant dans l'opération de regroupement d'entreprises. Elles comprennent également tous les coûts et pertes encourus dans le cadre du regroupement des opérations des entreprises antérieurement distinctes.

#### ENSEMBLE DES REGROUPEMENTS D'ENTREPRISES

##### *Impôts sur le résultat*

84. Dans certains pays, la méthode de comptabilisation des regroupements d'entreprises peut être différente de celle applicable au regard de leurs législations respectives en matière d'impôts sur les résultats. Tout passif d'impôt différé et tout actif d'impôt différé en résultant est comptabilisé selon IAS 12, Impôts sur le résultat.
85. L'avantage potentiel issu de reports de pertes fiscales ou d'autres actifs d'impôt différé d'une entreprise acquise qui n'ont pas été comptabilisés en tant qu'actif identifiable par l'acquéreur à la date d'acquisition, peuvent être réalisés ultérieurement. Lorsque ceci se produit, l'acquéreur comptabilise l'avantage en produits selon IAS 12, Impôts sur le résultat. De plus, l'acquéreur:
- ajuste la valeur comptable brute et le cumul des amortissements du goodwill en fonction des montants qui auraient été enregistrés si l'actif d'impôt différé avait été comptabilisé en tant qu'actif identifiable à la date du regroupement d'entreprises; et
  - comptabilise en charge la réduction de la valeur nette comptable du goodwill.

Néanmoins cette procédure ne doit ni créer de goodwill négatif ni augmenter la valeur comptable d'un goodwill négatif existant.

## IAS 22

## INFORMATIONS À FOURNIR

86. **Pour l'ensemble des regroupements d'entreprises, les informations suivantes doivent être données dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le regroupement a eu lieu:**
- (a) **les noms et descriptions des entreprises se regroupant;**
  - (b) **la méthode de comptabilisation du regroupement;**
  - (c) **la date d'effet comptable du regroupement; et**
  - (d) **toutes activités résultant du regroupement dont l'entreprise a décidé de se séparer.**
87. **Pour un regroupement d'entreprises qui constitue une acquisition, les informations supplémentaires suivantes doivent figurer dans les états financiers de l'exercice au cours duquel a eu lieu l'acquisition:**
- (a) **le pourcentage acquis des actions ayant droit de vote; et**
  - (b) **le coût d'acquisition et une description du prix d'acquisition payé ou dont le paiement est éventuel.**
88. **Pour le goodwill, les états financiers doivent mentionner:**
- (a) **la (les) durée(s) d'amortissement adoptée(s);**
  - (b) **si le goodwill est amorti sur plus de vingt ans, les raisons pour lesquelles est réfutée la présomption selon laquelle la durée d'utilité du goodwill n'excède pas vingt ans à compter de sa comptabilisation initiale. Dans l'exposé de ces raisons, l'entreprise doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité du goodwill;**
  - (c) **si le goodwill n'est pas amorti selon le mode linéaire, le mode retenu et la raison pour laquelle ce mode est plus approprié que le mode d'amortissement linéaire;**
  - (d) **le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est porté l'amortissement du goodwill; et**
  - (e) **un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, montrant:**
    - (i) **la valeur brute et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture de l'exercice;**
    - (ii) **tout goodwill supplémentaire comptabilisé au cours de l'exercice;**
    - (iii) **tous ajustements résultant de l'identification ou de changements de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement à l'acquisition;**
    - (iv) **tout goodwill décomptabilisé du fait de la sortie au cours de l'exercice de tout ou partie de l'activité à laquelle il se rapporte;**
    - (v) **l'amortissement comptabilisé au cours de l'exercice;**
    - (vi) **les pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice selon IAS 36, Dépréciation d'actifs (s'il y a lieu);**
    - (vii) **les pertes de valeur reprises au cours de l'exercice selon IAS 36 (s'il y a lieu);**
    - (viii) **les autres variations de la valeur comptable au cours de l'exercice (s'il y a lieu); et**
    - (ix) **la valeur brute et le cumul des amortissement (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à la clôture de l'exercice.**

***L'information comparative n'est pas imposée.***

89. Lorsqu'une entreprise décrit le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité du goodwill qui est amorti sur plus de vingt ans, l'entreprise considère la liste des facteurs énumérés au paragraphe 48.
90. Une entreprise fournit des informations sur le goodwill déprécié, selon IAS 36, en complément des informations imposées au paragraphe 88(e)(vi) et (vii).
91. ***Pour le goodwill négatif, les états financiers doivent indiquer:***
- (a) ***dans la mesure où le goodwill négatif est traité selon le paragraphe 61, une description, le montant et l'échéancier des pertes et des dépenses futures attendues;***
  - (b) ***la durée sur laquelle le goodwill négatif est comptabilisé en produits;***
  - (c) ***le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) le goodwill négatif est comptabilisé en produits; et***
  - (d) ***un rapprochement entre la valeur comptable du goodwill négatif à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant:***
    - (i) ***la valeur brute du goodwill négatif et le montant cumulé du goodwill négatif déjà comptabilisé en produits, à l'ouverture de l'exercice;***
    - (ii) ***tout goodwill négatif supplémentaire comptabilisé au cours de l'exercice;***
    - (iii) ***tous ajustements résultant de l'identification ou de changements de la valeur des actifs et passifs identifiables postérieurement à l'acquisition;***
    - (iv) ***tout goodwill négatif décomptabilisé du fait de la sortie de tout ou partie de l'activité à laquelle il se rapporte au cours de l'exercice;***
    - (v) ***le goodwill négatif comptabilisé en produits au cours de l'exercice, en indiquant séparément la partie du goodwill négatif comptabilisée en produits selon le paragraphe 61 (s'il y a lieu);***
    - (vi) ***les autres changements de la valeur comptable au cours de l'exercice (s'il y a lieu); et***
    - (vii) ***la valeur brute du goodwill négatif et le montant cumulé du goodwill négatif déjà comptabilisé en produits, à la clôture de l'exercice.***

***L'information comparative n'est pas imposée.***

92. ***Les dispositions de IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, en matière d'informations à fournir, s'appliquent aux provisions comptabilisées selon le paragraphe 31 pour arrêt ou réduction des activités d'une entreprise acquise. Ces provisions doivent être traitées comme une catégorie de provisions distincte dans le cadre des informations à fournir selon IAS 37. En outre, la valeur comptable globale de ces provisions doit être indiquée pour chaque regroupement d'entreprises.***
93. ***Dans une acquisition, si les justes valeurs des actifs et passifs identifiables ou le prix d'acquisition ne peuvent être déterminés que sur une base provisoire à la clôture de l'exercice au cours duquel l'acquisition a eu lieu, ce fait doit être indiqué et les explications correspondantes doivent être fournies. Lorsque ces justes valeurs provisoires sont ajustées ultérieurement, ces ajustements doivent être indiqués et expliqués dans les états financiers de l'exercice concerné.***
94. ***Pour un regroupement d'entreprises qui constitue une mise en commun d'intérêts, les informations supplémentaires suivantes doivent être fournies dans les états financiers de l'exercice au cours duquel la mise en commun d'intérêts a eu lieu:***
- (a) ***la description et le nombre des actions émises, avec le pourcentage des actions ayant droit de vote de chacune des entreprises, échangées dans le cadre de la mise en commun d'intérêts;***
  - (b) ***les montants des actifs et des passifs apportés par chaque entreprise; et***
  - (c) ***les produits des ventes, les autres produits opérationnels, les éléments extraordinaires ainsi que le résultat net de chaque entreprise avant la date du regroupement, qui sont inclus dans le résultat net figurant dans les états financiers de l'entreprise regroupée.***

## IAS 22

95. Les informations d'ordre général devant figurer dans les états financiers consolidés sont incluses dans IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales.
96. ***Pour les regroupements d'entreprises effectués après la date de clôture, les informations imposées par les paragraphes 86 à 94 doivent être fournies. S'il n'est pas possible de fournir l'une de ces informations, ce fait doit être indiqué.***
97. Les regroupements d'entreprises effectués après la date de clôture et avant la date d'approbation des états financiers de l'une des entreprises se regroupant, sont indiqués si leur importance est telle que l'absence d'information affecterait la capacité de ceux qui utilisent les états financiers à faire des évaluations correctes et à prendre des décisions appropriées (voir IAS 10, Événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice).
98. Dans certains cas, l'effet du regroupement peut être de permettre à l'entreprise regroupée de préparer des états financiers selon l'hypothèse de continuité d'exploitation. Ceci aurait pu ne pas être possible pour une des entreprises se regroupant ou pour les deux. Tel peut être le cas, par exemple, lorsqu'une entreprise en butte à des difficultés de trésorerie, se regroupe avec une entreprise pouvant disposer de trésorerie qui peut être utilisée par l'entreprise en ayant besoin. Dans un pareil cas, la présentation de cette information dans les états financiers de l'entreprise ayant des difficultés de trésorerie est pertinente.

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

99. ***A la date de son entrée en vigueur (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), la présente Norme doit être appliquée comme indiqué dans les tableaux ci-après. Dans tous les cas autres que ceux détaillés dans ces tableaux, elle doit être appliquée de manière rétrospective, à moins que cela ne soit pas possible.***
100. ***L'effet de l'adoption de la présente Norme à la date de son entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, c'est-à-dire en ajustant soit le solde d'ouverture des résultats non distribués du premier exercice présenté (IAS 8, traitement de référence), soit le résultat net de l'exercice (IAS 8, autre traitement autorisé).***
101. ***Dans les premiers états financiers annuels publiés selon la présente Norme, l'entreprise doit indiquer les dispositions transitoires appliquées lorsque celles-ci autorisent un choix selon la présente Norme.***

## Dispositions transitoires — Retraitement du goodwill et du goodwill négatif

Circonstances	Dispositions
1. Regroupement d'entreprises qui constituait une acquisition et apparaissait dans les états financiers annuels des exercices ouverts avant le 1 <sup>er</sup> janvier 1995.	
(a) Le goodwill (goodwill négatif) a été imputé sur les réserves.	<p>Un retraitement du goodwill (goodwill négatif) est encouragé mais non imposé. Si le goodwill (goodwill négatif) est retraité:</p> <p>(i) retraiter le goodwill et le goodwill négatif pour toutes les acquisitions antérieures au 1<sup>er</sup> janvier 1995;</p> <p>(ii) déterminer le montant affecté au goodwill (goodwill négatif) à la date d'acquisition selon le paragraphe 41 (59) de la présente Norme et comptabiliser le goodwill (goodwill négatif) en conséquence; et</p> <p>(iii) déterminer le cumul des amortissements du goodwill (le montant cumulé du goodwill négatif comptabilisé en produits) depuis la date d'acquisition selon les paragraphes 44-54 (61-63) de la présente Norme et le comptabiliser en conséquence.</p>

- |  |   |  |
|--|---|--|
| (b)  | Le goodwill (goodwill négatif) a été comptabilisé initialement en tant qu'actif (produit différé) mais pas pour le montant qui lui aurait été attribué selon le paragraphe 41(59) de la présente Norme.   | Un retraitement du goodwill (goodwill négatif) est encouragé mais non imposé.<br><br>Si le goodwill (goodwill négatif) est retraité, appliquer les modalités prévues pour les circonstances 1(a) ci-dessus.<br><br>Si le goodwill (goodwill négatif) n'est pas retraité, le montant attribué au goodwill (goodwill négatif) à la date d'acquisition est considéré avoir été correctement déterminé. Pour l'amortissement du goodwill (comptabilisation en produits d'un goodwill négatif), voir les circonstances 3 ou 4 ci-dessous.   |
| 2. Regroupement d'entreprises qui constituait une acquisition et apparaissait dans les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1 <sup>er</sup> janvier 1995 mais avant l'entrée en vigueur de la présente Norme (ou avant la date de son adoption si elle était antérieure). |   |  |
| (a)  | À la date d'acquisition, le coût d'acquisition était supérieur à la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables.  | Si le goodwill a été comptabilisé en tant qu'actif et si le montant attribué à la date d'acquisition a été déterminé selon le paragraphe 41 de la présente Norme, se reporter aux dispositions transitoires relatives à l'amortissement dans les circonstances 3 ou 4 ci-après.<br><br>Sinon:<br><br>(i) déterminer le montant qui aurait été attribué au goodwill à la date d'acquisition selon le paragraphe 41 de la présente Norme et comptabiliser le goodwill en conséquence;<br><br>(ii) déterminer le cumul des amortissements correspondant du goodwill qui aurait été comptabilisé selon IAS 22 (révisée en 1993) et le comptabiliser en conséquence (la limite de vingt ans de IAS 22 (révisée en 1993) s'applique); et<br><br>(iii) amortir toute valeur comptable résiduelle du goodwill sur sa durée d'utilité restant à courir déterminée selon la présente Norme (traitement identique à celui indiqué pour les circonstances 4 ci-après). |
| (b)  | À la date d'acquisition:<br><br>(i) le coût de l'acquisition était inférieur à la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables; et<br><br>(ii) les justes valeurs des actifs non monétaires acquis ont été diminuées jusqu'à élimination de l'excédent (traitement de référence selon IAS 22 (révisé en 1993). | Un retraitement du goodwill négatif est encouragé mais non imposé. Si le goodwill négatif est retraité:<br><br>(i) le retraiter pour toutes les acquisitions postérieures au 1 <sup>er</sup> janvier 1995;<br><br>(ii) déterminer le montant qui aurait été attribué au goodwill négatif à la date d'acquisition selon le paragraphe 59 de la présente Norme et comptabiliser le goodwill négatif en conséquence;<br><br>(iii) déterminer le montant cumulé correspondant du goodwill négatif qui aurait été comptabilisé en produits selon IAS 22 (révisée en 1993) et le comptabiliser en conséquence; et<br><br>(iv) comptabiliser en produits toute valeur comptable résiduelle du goodwill négatif sur la durée d'utilité moyenne pondérée restant à courir des actifs non monétaires amortissables identifiables acquis (traitement tel que décrit dans la circonstance 4 ci-après).   |

## IAS 22

	<p>Si le goodwill négatif n'est pas retraité, le montant qui lui a été attribué (s'il y a lieu) à la date d'acquisition, est considéré avoir été correctement déterminé. Pour la comptabilisation du goodwill négatif en produits, voir les circonstances 3 ou 4 ci-après.</p>
<p>(c) À la date d'acquisition:</p> <p>(i) le coût de l'acquisition était inférieur à la part d'intérêts de l'acquéreur dans la juste valeur des actifs et passifs identifiables; et</p> <p>(ii) les justes valeurs des actifs non monétaires identifiables acquis n'avaient pas été réduites pour éliminer l'excédent (autre traitement autorisé selon IAS 22 (révisée en 1993)).</p>	<p>Si le goodwill négatif a été comptabilisé et si le montant qui lui a été attribué à la date d'acquisition a été déterminé selon le paragraphe 59 de la présente Norme, se reporter aux dispositions transitoires prévues pour la comptabilisation en produits du goodwill négatif selon les circonstances 3 et 4 ci-après. Sinon:</p> <p>(i) déterminer le montant qui aurait été attribué au goodwill négatif à la date d'acquisition selon le paragraphe 59 de la présente Norme et comptabiliser le goodwill négatif en conséquence;</p> <p>(ii) déterminer le montant cumulé correspondant du goodwill négatif qui aurait été comptabilisé en produits selon IAS 22 (révisée en 1993) et le comptabiliser en conséquence; et</p> <p>(iii) comptabiliser en produits toute valeur comptable résiduelle du goodwill négatif sur la durée d'utilité moyenne pondérée restant à courir des actifs non monétaires amortissables identifiables acquis (pour le traitement, se reporter aux circonstances 4 ci-après).</p>
<p>3. Le goodwill a été comptabilisé en tant qu'actif mais il n'a jamais été jusqu'ici amorti ou la dotation aux amortissements a été considérée comme étant nulle.</p> <p>Le goodwill négatif a été comptabilisé initialement dans une rubrique distincte du bilan, mais n'a pas été par la suite comptabilisé en produits, ou le montant du goodwill négatif à comptabiliser en produits a été considéré comme étant nul.</p>	<p>Retraiter la valeur comptable du goodwill (goodwill négatif) comme si l'amortissement du goodwill (montant du goodwill négatif comptabilisé en produits) avait toujours été déterminé selon la présente Norme (voir paragraphes 44-54 (61-63)).</p>
<p>4. Le goodwill (goodwill négatif) a antérieurement fait l'objet d'un amortissement (été comptabilisé en produits).</p>	<p>Ne pas retraiter la valeur comptable du goodwill (goodwill négatif) pour toute différence entre le cumul des amortissements (goodwill négatif cumulé comptabilisé en produits) au cours d'exercices antérieurs et celui calculé selon la présente Norme et:</p> <p>(i) amortir la valeur comptable du goodwill sur sa durée d'utilité restant à courir déterminée selon la présente Norme (voir paragraphes 44-54); et</p> <p>(ii) comptabiliser la valeur comptable du goodwill négatif en produits sur la durée d'utilité moyenne pondérée restant à courir des actifs non monétaires amortissables identifiables acquis (voir paragraphe 62(a)).</p> <p>(c'est-à-dire tout changement est traité comme un changement d'estimation comptable, selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables).</p>

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

102. *La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme aux états financiers annuels des exercices ouverts antérieurement au 1<sup>er</sup> juillet 1999, elle doit:*
- (a) *l'indiquer; et*
  - (b) *adopter en même temps IAS 36, Dépréciations d'actifs, IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, et IAS 38, Immobilisations incorporelles.*
103. La présente Norme annule et remplace IAS 22, Regroupements d'entreprises, approuvée en 1993.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 23  
(RÉVISÉE EN 1993)**

**Coûts d'emprunt**

La présente Norme comptable internationale révisée annule et remplace IAS 23, La capitalisation des charges d'emprunt, approuvée par le Conseil en mars 1984. La Norme révisée était entrée en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1995.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 23:

- SIC 2: Cohérence des méthodes — Incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-3
Définitions	4-6
Coûts d'emprunt — traitement de référence	7-9
Comptabilisation	7-8
Informations à fournir	9
Coûts d'emprunt — Autre traitement autorisé	10-29
Comptabilisation	10-28
Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif	13-18
Excédent de la valeur comptable de l'actif éligible sur sa valeur recouvrable	19
Début de l'incorporation dans le coût d'un actif	20-22
Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif	23-24
Arrêt de l'incorporation dans le coût d'un actif	25-28

**IAS 23**

Informations à fournir	29
Dispositions transitoires	30
Date d'entrée en vigueur	31

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras, italiques doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des coûts d'emprunt. De façon générale, la présente Norme impose que les coûts d'emprunt soient immédiatement comptabilisés en charges. Toutefois, elle admet, à titre d'autre traitement autorisé, l'incorporation dans le coût d'un actif des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation des coûts d'emprunt.***
2. La présente Norme annule et remplace IAS 23, La capitalisation des charges d'emprunt, approuvée en 1983.
3. La présente Norme ne traite pas du coût réel ou calculé des capitaux propres, y compris le capital de préférence qui n'est pas classé en tant que passif.

**DÉFINITIONS**

4. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***Les coûts d'emprunt sont les intérêts et autres coûts supportés par une entreprise dans le cadre d'un emprunt de fonds.***

***Un actif éligible est un actif qui exige une longue période de préparation avant de pouvoir être utilisé ou vendu.***

5. Les coûts d'emprunt peuvent inclure:
  - (a) les intérêts sur découverts bancaires et emprunts à court-terme et à long-terme;
  - (b) l'amortissement des primes d'émission ou de remboursement relatives aux emprunts;
  - (c) l'amortissement des coûts accessoires encourus pour la mise en place des emprunts;
  - (d) les charges financières en rapport avec les contrats de location-financement, comptabilisés selon IAS 17. Contrats de location; et
  - (e) les différences de change résultant des emprunts en monnaie étrangère, dans la mesure où elles sont assimilées à un ajustement des coûts d'intérêt.
6. Des exemples d'actifs éligibles sont les stocks qui nécessitent une longue période de préparation avant de pouvoir être vendus, les installations de fabrication, les installations de production d'énergie et les immeubles de placement. Les autres investissements et les stocks qui sont fabriqués de façon régulière ou autrement produits de façon répétitive en grandes quantités sur une courte période ne constituent pas des actifs éligibles. Les actifs qui sont destinés et prêts à être utilisés ou vendus au moment de leur acquisition ne sont pas des actifs éligibles.

## COÛTS D'EMPRUNT — TRAITEMENT DE RÉFÉRENCE

*Comptabilisation*

7. **Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges dans l'exercice au cours duquel ils sont encourus.**
8. Selon le traitement de référence, les coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, indépendamment de l'utilisation qui est faite des fonds empruntés.

*Informations à fournir*

9. **Les états financiers doivent mentionner la méthode comptable adoptée pour les coûts d'emprunt.**

## COÛTS D'EMPRUNT — AUTRE TRAITEMENT AUTORISÉ

*Comptabilisation*

10. **Les coûts d'emprunt doivent être comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus, sauf à être incorporés dans le coût d'un actif conformément au paragraphe 11.**
11. **Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible doivent être incorporés dans le coût de cet actif. Le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'un actif doit être déterminé conformément à la présente norme <sup>(1)</sup>.**
12. Selon l'autre traitement autorisé, les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif sont incorporés dans le coût de cet actif. De tels coûts d'emprunt sont incorporés comme composante du coût de l'actif lorsqu'il est probable qu'ils généreront des avantages économiques futurs pour l'entreprise et que les coûts peuvent être évalués de façon fiable. Les autres coûts d'emprunt sont comptabilisés en charges de l'exercice au cours duquel ils sont encourus.

## Coûts d'emprunt incorporables dans le coût d'un actif

13. Les coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'un actif éligible correspondent aux coûts d'emprunt qui auraient pu être évités si la dépense relative à l'actif éligible n'avait pas été faite. Lorsqu'une entreprise emprunte des fonds spécifiquement en vue de l'acquisition d'un actif éligible particulier, les coûts d'emprunt qui sont liés directement à cet actif qualifié peuvent être aisément déterminés.
14. Il peut être difficile d'identifier une relation directe entre des emprunts particuliers et un actif éligible et de déterminer les emprunts qui autrement auraient pu être évités. Une telle difficulté existe, par exemple, lorsque l'activité de financement d'une entreprise fait l'objet d'une coordination centrale. Des difficultés apparaissent également lorsqu'un groupe utilise une gamme d'instruments d'emprunts à des taux d'intérêt différents et prête ces fonds sur des bases diverses aux autres entreprises du groupe. D'autres complications résultent de l'utilisation d'emprunts libellés ou indexés sur des monnaies étrangères, lorsque le groupe opère dans une économie hautement inflationniste, et des fluctuations des cours de change. Par la suite, la détermination du montant des coûts d'emprunt qui sont directement attribuables à l'acquisition d'un actif qualifié est difficile et est affaire de jugement.
15. **Dans la mesure où des fonds sont empruntés spécifiquement en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit correspondre aux coûts d'emprunt réels encourus sur cet emprunt au cours de l'exercice diminués de tout produit obtenu du placement temporaire de ces fonds empruntés.**

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC 2: Cohérence des méthodes — Incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs.

## IAS 23

16. Les modes de financement pour un actif éligible peuvent avoir pour conséquence qu'une entreprise obtient les fonds empruntés et supporte les coûts d'emprunt correspondants avant que tout ou partie des fonds soient utilisés pour les dépenses relatives à l'actif éligible. Dans un tel cas, les fonds sont souvent placés de façon temporaire, en attendant d'être dépensés pour l'actif qualifié. Pour déterminer le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif au cours d'un exercice, tout produit du placement retiré de ces fonds est déduit des coûts d'emprunt encourus.
17. ***Dans la mesure où les fonds sont empruntés de façon générale et utilisés en vue de l'obtention d'un actif éligible, le montant des coûts d'emprunt incorporables au coût de l'actif doit être déterminé en appliquant un taux de capitalisation aux dépenses relatives à l'actif. Ce taux de capitalisation doit être la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables aux emprunts de l'entreprise en cours au titre de l'exercice, autres que les emprunts contractés spécifiquement dans le but d'obtenir l'actif concerné. Le montant des coûts d'emprunt incorporés au coût de l'actif au cours d'un exercice donné ne doit pas excéder le montant total des coûts d'emprunt supportés au cours de ce même exercice.***
18. Dans certaines circonstances, il est approprié d'inclure tous les emprunts de la société mère et de ses filiales pour calculer une moyenne pondérée des coûts d'emprunt; dans d'autres cas, il est approprié que chaque filiale utilise la moyenne pondérée des coûts d'emprunt applicables à ses propres emprunts.

## Excédent de la valeur comptable de l'actif éligible sur sa valeur recouvrable

19. Lorsque la valeur comptable ou le coût final attendu de l'actif éligible est supérieure à sa valeur recouvrable ou sa valeur réalisable nette, cette valeur comptable est dépréciée ou sortie du bilan selon les dispositions d'autres Normes comptables internationales. Dans certaines circonstances, le montant de la dépréciation ou de la sortie est repris selon ces autres Normes comptables internationales.

## Début de l'incorporation dans le coût d'un actif

20. ***L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif éligible doit commencer lorsque:***
- (a) ***des dépenses relatives au bien ont été réalisées;***
  - (b) ***des coûts d'emprunt sont encourus; et***
  - (c) ***les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou à sa vente sont en cours.***
21. Les dépenses relatives à un actif éligible ne comprennent que celles qui ont eu pour résultat des paiements en trésorerie, des transferts d'autres actifs ou à la présomption de passifs portant intérêt. Les dépenses sont diminuées de tout acompte et de toute subvention reçus liés à cet actif (voir IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique). La valeur comptable moyenne de l'actif au cours d'un exercice, y compris les coûts d'emprunt antérieurement incorporés à son coût, représente normalement une approximation raisonnable des dépenses auxquelles le taux de capitalisation est appliqué au cours de cet exercice.
22. Les opérations nécessaires pour préparer l'actif pour son utilisation ou sa vente prévue vont au-delà de la construction physique de cet actif. Elles comprennent des travaux techniques et administratifs préalables au début de la construction physique, tels que les opérations associées à l'obtention des autorisations préalables au début de la construction physique. Toutefois, de telles opérations ne comprennent pas le fait de détenir un actif lorsqu'il n'y a ni production ni développement modifiant l'état de cet actif. Par exemple, les coûts d'emprunt supportés pendant la phase d'aménagement d'un terrain sont incorporés dans le coût d'un actif dans l'exercice au cours duquel les opérations relatives à ce développement sont menées. Toutefois, les coûts d'emprunt supportés lorsque le terrain acquis à des fins de construction est détenu sans s'accompagner d'un aménagement ne sont pas incorporables.

## Suspension de l'incorporation dans le coût d'un actif

23. ***L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif doit être suspendue pendant les périodes longues d'interruption de l'activité productive.***
24. Des coûts d'emprunt peuvent être encourus pendant une longue durée au cours de laquelle les opérations nécessaires à la préparation d'un actif préalablement à son utilisation ou à sa vente prévue, sont interrompues. De tels coûts correspondent au coût de détention d'actifs partiellement achevés et ne répondent pas aux critères d'incorporation dans le coût d'un actif. Toutefois, l'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif n'est normalement pas suspendue pour une durée au cours de laquelle des travaux techniques et administratifs importants sont en cours. L'incorporation des coûts d'emprunt dans le coût d'un actif n'est pas non plus suspendue lorsqu'un délai temporaire est une étape nécessaire au processus de préparation de l'actif à son utilisation prévue ou à sa vente prévue. À titre d'exemple, l'incorporation au coût d'un actif se poursuit pendant la longue période nécessaire de maturation des stocks ou la longue période au cours de laquelle le niveau élevé des eaux retarde la construction d'un pont, si ce niveau élevé est habituel lors de la période de construction dans la région géographique concernée.

## Cessation de l'incorporation dans le coût d'un actif

25. ***L'incorporation des coûts d'emprunt doit cesser lorsque les activités indispensables à la préparation de l'actif préalablement à son utilisation ou sa vente prévue sont pratiquement toutes terminées.***
26. Un actif est en général prêt à son utilisation ou sa vente attendue lorsque sa construction physique est achevée, même si des travaux administratifs de routine peuvent se poursuivre. Si seules des modifications mineures, telles que la décoration d'une propriété selon les spécifications de l'acheteur ou de l'utilisateur, restent à apporter, cela indique que les activités sont pratiquement toutes terminées.
27. ***Lorsque la construction d'un actif est partiellement terminée et que chacune des parties constitutives est utilisable, indépendamment des autres dont la construction se poursuit, il faut cesser d'incorporer les coûts d'emprunt dans le coût de l'actif lorsque pratiquement toutes les activités indispensables à la préparation d'une de ces parties constitutives préalablement à leur utilisation ou leur vente prévue sont terminées.***
28. Un complexe immobilier comprenant plusieurs immeubles, dont chacun peut être utilisé individuellement, est un exemple d'actif éligible pour lequel chaque partie est en mesure d'être utilisée pendant que la construction se poursuit sur d'autres parties. À titre d'exemple d'actif éligible nécessitant d'être achevé avant que chaque partie puisse être utilisée, on citera un établissement industriel mettant en œuvre plusieurs processus de manière consécutive en différents points de cet établissement à l'intérieur du même site, comme par exemple une aciérie.

## INFORMATIONS À FOURNIR

29. ***Les états financiers doivent fournir les informations suivantes:***
- (a) ***la méthode comptable utilisée pour les coûts d'emprunt;***
  - (b) ***le montant des coûts d'emprunt incorporés dans le coût d'actifs au cours de l'exercice; et***
  - (c) ***le taux de capitalisation utilisé pour déterminer le montant des coûts d'emprunt pouvant être incorporés dans le coût d'actifs.***

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

30. ***Lorsque l'adoption de la présente norme constitue un changement de méthode comptable, les entreprises sont encouragées à ajuster leurs états financiers conformément à la Norme comptable internationale IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. Par ailleurs, les entreprises utilisant l'autre traitement autorisé ne doivent incorporer dans le coût d'actifs que les coûts d'emprunt encourus postérieurement à la date d'application de la présente norme qui satisfont aux critères permettant l'incorporation dans le coût d'actifs.***

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

31. ***La présente Norme comptable internationale est applicable aux états financiers relatifs aux exercices ouverts à partir du 1<sup>er</sup> janvier 1995.***

## IAS 24

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 24 (REFORMATÉE EN 1994)

## Information relative aux parties liées

La présente Norme comptable internationale reformatée annule et remplace la Norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en mars 1984. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASC.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-4
Définitions	5-6
La problématique des parties liées	7-17
Informations à fournir	18-25
Date d'entrée en vigueur	26

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour le traitement des parties liées et des transactions entre une entreprise présentant les états financiers et les parties qui lui sont liées. Les dispositions de la présente Norme s'appliquent aux états financiers de toutes les entreprises présentant des états financiers.***
2. ***La présente Norme ne s'applique qu'aux relations entre parties liées décrites dans le paragraphe 3, modifié par le paragraphe 6.***
3. La présente Norme ne traite que des relations entre parties liées décrites de (a) à (e) ci-dessous:
  - (a) les entreprises qui directement, ou indirectement par le biais d'un ou de plusieurs intermédiaires, contrôlent, ou sont contrôlées par, ou sont placées sous contrôle conjoint de, l'entreprise présentant des états financiers. (Ceci comprend les sociétés holdings et les filiales directes et indirectes);
  - (b) les entreprises associées (voir IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées);
  - (c) les personnes physiques détenant, directement ou indirectement, une part des droits de vote de l'entreprise présentant des états financiers, qui leur permet d'exercer une influence notable sur l'entreprise, et les membres de la famille<sup>(1)</sup> proche de ces personnes;
  - (d) les principaux dirigeants, c'est-à-dire les personnes ayant l'autorité et la responsabilité de la planification, de la direction et du contrôle des activités de l'entreprise présentant les états financiers, y compris les administrateurs et les dirigeants de sociétés ainsi que les membres proches des familles de ces personnes; et

<sup>(1)</sup> Les membres de la famille proche d'une personne sont les personnes dont on peut s'attendre à ce qu'elles influencent ou qu'elles soient influencées par cette personne dans leurs relations avec l'entreprise.

- (e) les entreprises dans lesquelles une part substantielle des droits de vote est détenue, directement ou indirectement, par toute personne citée dans (c) ou (d), ou sur lesquelles une telle personne peut exercer une influence notable. Ceci inclut les entreprises détenues par les administrateurs ou les actionnaires principaux de l'entreprise présentant les états financiers, et les entreprises qui ont un de leurs principaux dirigeants en commun avec l'entreprise présentant les états financiers.

Lorsqu'on considère toutes les possibilités de relations entre parties liées, il faut prêter attention à la substance des relations, et pas simplement à leur forme juridique.

4. **Aucune information à fournir sur les transactions n'est imposée:**
- (a) *dans les états financiers consolidés, pour les transactions intra-groupe;*
  - (b) *dans les états financiers de la société mère, lorsqu'ils sont disponibles ou publiés avec les états financiers consolidés;*
  - (c) *dans les états financiers d'une filiale détenue à 100 %, si la société mère est du même pays et publie des états financiers consolidés dans ce pays; et*
  - (d) *dans les états financiers des entreprises contrôlées par l'État, pour des transactions avec d'autres entreprises contrôlées par l'État.*

#### DÉFINITIONS

5. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Partie liée:** des parties sont considérées être liées si une partie peut contrôler l'autre partie ou exercer une influence notable sur l'autre partie lors de la prise de décisions financières et opérationnelles.

**Transaction entre parties liées:** un transfert de ressources ou d'obligations entre des parties liées, sans tenir compte du fait qu'un prix soit facturé ou non.

**Contrôle:** détention, directe, ou indirecte par l'intermédiaire de filiales, de plus de la moitié des droits de vote d'une entreprise, ou d'une part importante des droits de vote et le pouvoir de fixer, selon les statuts ou un accord, les politiques financière et opérationnelle de la direction de l'entreprise.

**Influence notable (dans le cadre de la présente Norme):** participation aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une entreprise, sans avoir le contrôle de ces politiques. Une influence notable peut être exercée de plusieurs manières, généralement par une représentation au conseil d'administration, mais aussi, par exemple, par la participation à l'élaboration de la politique, par des transactions intra-groupe importantes, par l'échange de dirigeants ou par la dépendance vis-à-vis d'informations techniques. Une influence notable peut être acquise par la détention d'actions, par les statuts ou un accord. En cas de détention d'actions, une influence notable est présumée selon la définition de IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées.

6. Dans le cadre de la présente Norme, les éléments suivants ne sont pas considérés être des parties liées:
- (a) deux sociétés simplement parce qu'elles ont un dirigeant en commun, nonobstant les paragraphes 3 (d) et (e) ci-dessus (mais il est indispensable d'envisager la possibilité, et d'apprécier la probabilité, que le dirigeant puisse influencer les politiques des deux sociétés dans leurs transactions communes);

**IAS 24**

- (b) (i) les bailleurs de fonds;
- (ii) les syndicats;
- (iii) les entreprises de services publics;
- (iv) les ministères et leurs agences,

au cours de leurs transactions normales avec une entreprise et simplement en raison de ces transactions (bien qu'ils puissent restreindre la liberté d'action d'une entreprise ou participer à son processus décisionnel); et

- (c) un unique client, fournisseur, franchiseur, distributeur, ou agent général avec lequel une entreprise réalise un volume de transactions important, simplement en raison de la dépendance économique qui en résulte.

**LA PROBLÉMATIQUE DES PARTIES LIÉES**

- 7. Les relations entre parties liées procèdent de la vie normale des affaires. Par exemple, les entreprises exercent souvent des parties distinctes de leurs activités par l'intermédiaire de filiales ou d'entreprises associées et acquièrent des intérêts dans d'autres entreprises — en vue de placements ou pour des raisons commerciales — qui sont suffisamment importants pour que la société investisseur puisse contrôler ou exercer une influence notable sur les décisions financières et opérationnelles de la société dans laquelle elle a investi.
- 8. Une relation entre parties liées peut avoir un effet sur la situation financière et les résultats opérationnels de l'entreprise présentant les états financiers. Les parties liées peuvent entreprendre des transactions que des parties non liées n'entreprendraient pas. Les transactions entre parties liées peuvent également ne pas être effectuées pour les mêmes montants que les transactions entre parties non liées.
- 9. Les résultats opérationnels et la situation financière d'une entreprise peuvent être affectés par une relation entre parties liées même si aucune transaction entre parties liées n'a lieu. La simple existence d'une relation peut suffire à affecter les transactions de l'entreprise présentant les états financiers avec d'autres parties. Par exemple, une filiale peut mettre fin à des relations avec un partenaire commercial à la suite de l'acquisition par la société mère d'une filiale apparentée intervenant dans les mêmes activités que le partenaire précédent. Ou bien une partie peut s'abstenir d'agir à cause de l'influence notable exercée par une autre partie — par exemple, une filiale peut recevoir comme instruction de sa société mère de ne pas s'engager dans la recherche et développement.
- 10. Étant donné qu'il existe une difficulté inhérente pour la direction de déterminer l'effet des influences qui ne débouchent pas sur des transactions, une information à fournir sur de tels effets n'est pas imposée par la présente Norme.
- 11. La comptabilisation d'un transfert de ressources est normalement basée sur le prix convenu par les parties. Entre des parties non liées, le prix est un prix dans un cadre de concurrence normale. Les parties liées peuvent avoir un degré de flexibilité dans l'établissement du prix que l'on ne rencontre pas dans les transactions entre parties non liées.
- 12. Plusieurs méthodes sont utilisées pour fixer le prix des transactions entre parties liées.
- 13. Une façon de déterminer le prix d'une transaction entre des parties liées est de recourir à la méthode du prix comparable non contrôlé, en fixant le prix par comparaison avec des biens similaires vendus dans un marché économiquement comparable à un acheteur sans lien avec le vendeur. Quand les biens ou services fournis dans une transaction entre parties liées, et les conditions s'y rapportant, sont similaires à ceux de transactions commerciales normales, cette méthode est souvent utilisée. Elle est aussi souvent utilisée pour la détermination du coût de financement.

14. Lorsque des biens sont transférés entre des parties liées avant leur vente à une partie indépendante, la méthode du prix de revente est souvent utilisée. On déduit du prix de revente une marge qui représente un montant à partir duquel le revendeur cherche à couvrir ses coûts et à réaliser un profit approprié, pour obtenir un prix de transfert à appliquer à ce revendeur. Il y a des difficultés de jugement dans la détermination de la rémunération appropriée de la contribution du revendeur dans le processus. Cette méthode est également utilisée pour les transferts d'autres ressources, telles que des droits et des services.
15. Une autre approche est la méthode du coût majoré qui cherche à ajouter une majoration appropriée au coût du fournisseur. Des difficultés peuvent être rencontrées dans la détermination à la fois des éléments du coût attribuable et de la majoration. Parmi les mesures susceptibles d'aider à déterminer les prix de transfert, on trouve le taux de rendement comparable, dans des secteurs d'activités similaires, sur le chiffre d'affaires ou sur le capital utilisé.
16. Parfois, les prix des transactions entre parties liées ne sont pas déterminés selon l'une des méthodes décrites dans les paragraphes 13 à 15 ci-dessus. Parfois, aucun prix n'est facturé, comme dans le cas de la fourniture gratuite de services de gestion ou de la prolongation d'un crédit gratuit pour une dette.
17. Parfois, certaines transactions n'auraient pas eu lieu si la relation n'avait pas existé. Par exemple, une société qui a vendu une grande partie de sa production à sa société mère au coût aurait pu ne pas trouver d'autre client si la société mère n'avait pas acheté les biens.

#### INFORMATIONS À FOURNIR

18. Dans de nombreux pays, la législation impose que les états financiers fournissent des informations sur certaines catégories de parties liées. En particulier, une attention spéciale est accordée aux transactions effectuées par les administrateurs d'une entreprise, notamment leurs rémunérations et leurs emprunts, en raison de la nature fiduciaire de leurs relations avec l'entreprise ainsi que des informations sur des transactions intra-groupe importantes, des participations dans les sociétés du groupe et sociétés associées, et des soldes avec ces sociétés et les administrateurs. IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales, et IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées, imposent de fournir une liste des filiales et entreprises associées importantes. IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, impose que soient fournies des informations sur les éléments extraordinaires et sur les éléments des produits et des charges figurant dans le résultat des activités ordinaires qui sont d'une importance, d'une nature et d'une incidence telles que fournir des informations sur eux est utile pour expliquer la performance de l'entreprise présentant les états financiers pour l'exercice.
19. Les exemples suivants illustrent des situations dans lesquelles des transactions entre parties liées peuvent conduire, à ce que l'entreprise présentant les états financiers fournisse des informations pour l'exercice qu'elles ont affecté:
  - achats ou ventes de biens (finis ou non);
  - achats ou ventes de biens immobiliers et d'autres actifs;
  - prestation de services données ou reçues;
  - contrats d'agent;
  - contrats de location;
  - transfert de recherche et développement;
  - contrats de licence;
  - financement (y compris les prêts et les apports de capital en trésorerie ou en nature);
  - garanties et sûretés réelles; et
  - contrats de gestion.

## IAS 26

20. **Lorsqu'il y a une situation de contrôle, des informations sur les relations entre parties liées doivent être fournies, qu'il y ait eu ou non des transactions entre les parties liées.**
21. Afin que le lecteur des états financiers puisse se faire une opinion sur les effets des relations entre parties liées sur une entreprise présentant les états financiers, il est approprié de fournir des informations sur la relation avec la partie liée lorsqu'il existe une situation de contrôle, qu'il y ait eu ou non des transactions entre les parties liées.
22. **Si des transactions ont eu lieu entre des parties liées, l'entreprise présentant les états financiers doit indiquer la nature des relations entre les parties liées ainsi que les types de transactions et les éléments des transactions nécessaires à la compréhension des états financiers.**
23. Les éléments des transactions nécessaires à la compréhension des états financiers incluent normalement:
- (a) une indication du volume des transactions, soit en montant soit en proportion;
  - (b) soit le montant soit la proportion des éléments existants; et
  - (c) les politiques de fixation des prix.
24. **Des éléments de nature similaire peuvent faire l'objet d'une information globale sauf si une information distincte est nécessaire pour comprendre les effets des transactions entre parties liées sur les états financiers de l'entreprise présentant les états financiers.**
25. Il n'est pas utile de fournir des informations sur les transactions entre les membres d'un groupe dans les états financiers consolidés car les états financiers consolidés présentent les informations relatives à la société mère et aux filiales comme s'il s'agissait d'une seule entreprise présentant les états financiers. Les transactions avec des entreprises associées mises en équivalence ne sont pas éliminées et par conséquent imposent une présentation distincte en tant que transactions entre parties liées.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

26. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1986.**

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 26  
(REFORMATÉE EN 1994)**

**Comptabilité et rapports financiers des régimes de retraite**

La présente Norme comptable internationale reformatée annule et remplace la Norme approuvée à l'origine en juin 1986 par le Conseil. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASB.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-7
Définitions	8-12
Régimes de retraite à cotisations définies	13-16

## IAS 26

Régimes de retraite à prestations définies	17-31
Valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises	23-26
Fréquence des évaluations actuarielles	27
Contenu des rapports	28-31
Tous régimes	32-36
Évaluation des actifs du régime	32-33
Informations à fournir	34-36
Date d'entrée en vigueur	37

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée aux rapports financiers présentés par les régimes de retraite lorsque de tels rapports sont établis.***
2. Les régimes de retraite reçoivent parfois d'autres dénominations tels que: «régimes de pension», «régimes sur complémentaires», ou «régimes de prestations de retraite». La présente Norme traite un régime de retraite comme une entité autonome, distincte des employeurs des adhérents au régime. Toutes les autres Normes comptables internationales s'appliquent aux rapports financiers des régimes de retraite, dans la mesure où elles ne sont pas annulées et remplacées par la présente Norme.
3. La présente Norme traite de la comptabilisation et des rapports financiers qu'un régime présente à l'ensemble de ses adhérents considéré comme un groupe. Elle ne traite pas des informations données aux adhérents individuels au sujet de leurs droits aux prestations de retraite.
4. IAS 19, Avantages du personnel, traite de la détermination du coût des prestations de retraite dans les états financiers des employeurs ayant des régimes de retraite. La présente Norme complète donc IAS 19.
5. Les régimes de retraite peuvent être des régimes à cotisations définies ou des régimes à prestations définies. Nombre d'entre eux nécessitent la création de fonds distincts, pouvant ou non avoir une personnalité juridique distincte et pouvant ou non avoir des administrateurs, fonds qui sont alimentés par des cotisations et qui paient des prestations de retraite. La présente Norme s'applique, qu'il y ait ou non création d'un fonds, et qu'il y ait ou non des administrateurs.
6. Les régimes de retraite ayant des actifs investis avec des entreprises d'assurance sont soumis aux mêmes dispositions en matière comptable et de financement que pour des accords de placements privés. Ils entrent en conséquence dans le champ d'application de la présente Norme, à moins que le contrat conclu avec l'entreprise d'assurance ne le soit au nom d'un adhérent particulier ou d'un groupe d'adhérents, et que l'obligation en matière de retraite n'incombe exclusivement à l'entreprise d'assurance.
7. La présente Norme ne traite pas d'autres formes d'avantages liés à l'emploi, telles que les indemnités de fin de contrat de travail, les accords de rémunération différée, les congés liés à l'ancienneté, les plans spéciaux de retraite anticipée ou de licenciement, les régimes d'assurance-maladie et de protection sociale et les plans prévoyant l'octroi de primes. Les régimes publics de sécurité sociale sont également exclus du champ d'application de la présente Norme.

## IAS 26

## DÉFINITIONS

8. *Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci après:*

- *Les régimes de retraite sont des accords selon lesquels une entreprise fournit des prestations à ses salariés au moment ou après la date de leur fin d'activité (sous forme d'une rente annuelle ou d'un capital), lorsque ces prestations, ou les cotisations de l'employeur en vue de ces prestations, peuvent être déterminées ou estimées à l'avance selon les clauses d'un accord ou les usages de l'entreprise.*
- *Les régimes à cotisations définies sont des régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer au titre des retraites est déterminé par les cotisations versées à un fonds ainsi que par les bénéfices tirés des placements y afférents.*
- *Les régimes à prestations définies sont des régimes de retraite selon lesquels le montant des prestations à payer est déterminé par référence à une formule habituellement fondée sur la rémunération et/ou les années de service des membres du personnel.*
- *La couverture financière est le transfert d'actifs à une entité (le fonds) distincte de l'entreprise de l'employeur pour faire face aux obligations futures de paiement des prestations de retraite.*

*Pour les besoins de la présente Norme, les termes ci-après sont également utilisés:*

- *Les adhérents sont les membres d'un régime de retraite et ceux qui ont droit à des prestations au titre de ce régime.*
  - *Les actifs nets affectés aux prestations sont les actifs d'un régime diminués des passifs autres que la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises.*
  - *La valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises est la valeur actuelle des paiements attendus que le régime de retraite aura à verser aux membres du personnel existant et anciens, au titre des services déjà rendus.*
  - *Les droits acquis sont les prestations, dont les droits, selon les termes d'un régime de retraite, ne sont pas conditionnés par la poursuite de l'emploi.*
9. Certains régimes de retraite peuvent être financés par d'autres personnes que les employeurs; la présente Norme s'applique également aux rapports présentés par ces régimes.
10. La plupart des régimes de retraite sont fondés sur des accords formels. Certains régimes sont informels mais ont acquis un caractère obligatoire du fait de pratiques établies des employeurs. Même si certains régimes autorisent les employeurs à limiter leurs obligations au titre des régimes, il est en général difficile pour un employeur de supprimer un régime s'il veut conserver son personnel. Les mêmes conventions comptables et d'information s'appliquent à un régime, qu'il soit informel ou formel.
11. De nombreux régimes de retraite prévoient la constitution de fonds séparés auxquels des cotisations sont versées et qui paient des prestations. Ces fonds peuvent être dirigés par des tiers qui gèrent de façon indépendante les actifs de financement. Dans certains pays, ces tiers sont appelés des administrateurs. Le terme «administrateur» est utilisé dans la présente Norme pour désigner ces personnes, qu'un trust ait été ou non formalisé.
12. En général, les régimes de retraite sont décrits comme étant soit des régimes à cotisations définies, soit des régimes à prestations définies, chacun ayant ses caractéristiques propres. On peut parfois trouver des régimes contenant les deux caractéristiques. Dans le cadre de la présente Norme, ces plans hybrides sont assimilés à des régimes à prestations définies.

## RÉGIMES DE RETRAITE À COTISATIONS DÉFINIES

13. *Le rapport financier d'un régime à cotisations définies doit comporter un état des actifs nets affectés au paiement des prestations ainsi qu'une description de la politique de financement.*

14. Dans un régime à cotisations définies, le montant des prestations futures de l'adhérent est fonction des cotisations versées par l'employeur, par l'adhérent ou par les deux, et de l'efficacité de la gestion et du rendement des placements du fonds. Le versement des cotisations au fonds libère généralement l'employeur de son obligation. Les conseils d'un actuaire ne sont en général pas nécessaires, bien qu'ils soient parfois utilisés pour estimer les prestations futures qui peuvent être obtenues sur la base des cotisations actuelles et de différents niveaux de cotisations futures et de rendements des placements.
15. Les adhérents sont concernés par les activités du régime parce que celles-ci ont une incidence directe sur le niveau de leurs prestations futures. Les adhérents ont intérêt à savoir si les cotisations ont été reçues et si les contrôles appropriés ont été faits pour protéger les droits des bénéficiaires. L'employeur, quant à lui, est concerné par l'efficacité et le bon fonctionnement du régime.
16. L'objectif d'une information financière fournie par un régime à cotisations définies est de fournir périodiquement des informations sur ce régime et sur la performance de ses placements. Cet objectif est en général atteint par la présentation d'un rapport comprenant les éléments suivants:
  - (a) une description des activités importantes de l'exercice et de l'effet de tout changement du régime, de ses adhérents, termes et conditions;
  - (b) des états présentant les transactions effectuées et la performance des placements au cours de l'exercice ainsi que la situation financière du régime en fin d'exercice; et
  - (c) une description de la politique de placement.

#### RÉGIMES À PRESTATIONS DÉFINIES

17. **Le rapport financier d'un régime à prestations définies doit comprendre, soit:**
  - (a) **un état présentant:**
    - (i) **les actifs nets affectés au paiement des prestations;**
    - (ii) **la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les droits acquis des droits non acquis, et**
    - (iii) **l'excédent ou le déficit en résultant; ou**
  - (b) **un état des actifs nets affectés au paiement de prestations, comportant:**
    - (i) **soit une note annexe mentionnant la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, en distinguant les droits acquis des droits non acquis;**
    - (ii) **soit un renvoi à cette information fournie dans un rapport actuariel joint.**

*Lorsque aucune évaluation actuarielle n'a été préparée à la date du rapport, c'est l'évaluation la plus récente qui doit servir de base de référence et sa date doit être mentionnée.*

18. **La valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, telle que prévue au paragraphe 17, doit être fondée sur les prestations promises définies selon les termes du régime pour les services rendus à la date du rapport, soit sur la base des niveaux de salaires actuels, soit sur la base des niveaux de salaires projetés, en indiquant la base utilisée. L'effet de tout changement dans les hypothèses actuarielles ayant eu un effet important sur la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, doit également être indiqué.**
19. **Le rapport financier doit expliquer la relation entre la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises et les actifs nets affectés au paiement de ces prestations, ainsi que la politique suivie pour le financement des prestations promises.**

**IAS 26**

20. Dans un régime à prestations définies, le paiement des prestations de retraite promises dépend de la situation financière du régime et de la capacité des cotisants à verser les cotisations futures au régime, aussi bien que de la performance des placements et du bon fonctionnement du régime.
21. Dans un régime à prestations définies, il est nécessaire d'utiliser périodiquement les conseils d'un actuair pour apprécier la situation financière du régime, réviser les hypothèses et proposer des montants pour le niveau des cotisations futures.
22. L'objectif de l'information financière fournie par un régime à prestations définies est de donner périodiquement des informations sur les ressources et les activités financières du régime qui sont utiles pour apprécier la relation dans le temps entre l'accumulation des ressources et les prestations du régime. Cet objectif est en général atteint grâce à la présentation d'un rapport comprenant:
  - (a) une description des activités importantes de l'exercice, et de l'effet de tout changement du régime, de ses adhérents, termes et condition;
  - (b) des états présentant les transactions et la performance des placements au cours de l'exercice ainsi que la situation financière du régime en fin d'exercice;
  - (c) des informations actuarielles, soit dans le cadre même des états, soit dans un rapport distinct; et
  - (d) une description de la politique de placement.

*Valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises*

23. La valeur actuelle des paiements attendus au titre d'un régime de retraite peut être calculé et présenté en utilisant le niveau actuel de salaires ou le niveau des salaires projeté jusqu'au départ en retraite des adhérents.
24. Les raisons données pour adopter l'approche sur la base des salaires actuels sont les suivantes:
  - (a) la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite, étant la somme des montants actuellement attribuables à chaque adhérent au régime, elle peut être calculée de façon plus objective qu'avec les niveaux de salaires projetés car elle implique moins d'hypothèses;
  - (b) des augmentations dans les prestations attribuables à une augmentation de salaire deviennent une obligation pour le régime à partir du moment où le salaire augmente; et
  - (c) le montant de la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, calculé selon les niveaux de salaires actuels, est en général plus étroitement lié au montant à payer si l'on met fin au régime ou si on l'abandonne.
25. Les raisons données pour adopter l'approche sur la base des salaires projetés sont:
  - (a) l'information financière doit être préparée sur la base de la continuité d'exploitation, quelles que soient les hypothèses et les estimations qui doivent être faites;
  - (b) dans les régimes fondés sur les salaires de fin de carrière, les prestations sont déterminées en se référant aux salaires de fin de carrière ou proches de la fin de carrière; ainsi, les niveaux de salaires, les niveaux de cotisation et les taux de rendement doivent-ils être projetés; et
  - (c) le fait de ne pas tenir compte des projections de salaires alors que le financement est en majeure partie fondé sur les projections de salaires, peut conduire à faire état d'un surfinancement apparent alors qu'en fait le régime n'est pas surfinancé ou d'un financement adéquat alors que le régime est sous-financé.

26. La valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, établie à partir des salaires courants, est fournie dans le rapport d'un régime pour indiquer l'obligation concernant les prestations dues à la date du rapport. La valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises, établie à partir des salaires projetés, est fournie afin d'indiquer l'importance de l'obligation potentielle sur la base de la continuité de l'exploitation, qui est généralement la base du financement. En plus de l'information sur la valeur actuelle actuarielle des prestations promises, il peut être nécessaire de fournir des explications suffisantes pour indiquer clairement le contexte dans lequel doit être appréciée la valeur actuelle actuarielle des prestations promises. Ces explications peuvent se présenter sous forme d'informations sur le caractère adéquat du financement futur prévu et de la politique de financement fondée sur les projections de salaires. Ces informations peuvent figurer dans le rapport financier ou dans le rapport de l'actuaire.

#### *Fréquence des évaluations actuarielles*

27. Dans de nombreux pays, les évaluations actuarielles ne sont pas obtenues plus fréquemment que tous les trois ans. Lorsqu'il n'y a pas eu d'évaluation actuarielle à la date du rapport, l'évaluation la plus récente sert de base de référence et la date de cette évaluation est indiquée.

#### *Contenu du rapport*

28. Pour les régimes à prestations définies, l'information est présentée selon l'une des formes suivantes, qui correspondent à différentes pratiques en termes d'informations à fournir sur les données actuarielles et de présentation de cette information:
- (a) il est inclus dans le rapport un état présentant les actifs nets affectés au paiement des prestations, la valeur actuelle actuarielle des prestations promises et l'excédent ou le déficit qui en résulte. Le rapport comporte également un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations et des variations de la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite. Le rapport peut également comprendre un rapport distinct d'un actuaire justifiant la valeur actuelle actuarielle des prestations promises;
  - (b) un rapport comprenant un état des actifs nets affectés au paiement des prestations et un état des variations de ces actifs nets. La valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises est indiquée dans une note annexe à ces états. Ce rapport peut également comprendre le rapport d'un actuaire justifiant la valeur actuelle actuarielle des prestations promises;
  - (c) un rapport comprenant un état des actifs nets affectés au paiement des prestations et un état des variations de ces actifs nets, la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises figurant dans un rapport actuariel distinct.

Dans chacun des formats, un rapport des administrateurs qui a la nature d'un rapport de la direction ou des dirigeants, ainsi qu'un rapport de placement peuvent également accompagner les états mentionnés.

29. Les partisans des formes de rapport décrites aux paragraphes 28 (a) et (b) considèrent que le chiffrage des prestations de retraite promises et les autres informations fournies dans le cadre de ces approches aident les utilisateurs à apprécier la situation actuelle du régime et la probabilité que les obligations du régime soient satisfaites. Ils considèrent également que les rapports financiers doivent être exhaustifs et qu'ils ne doivent pas s'appuyer sur des états joints. Toutefois, certains considèrent que la forme décrite au paragraphe 28 (a) pourrait donner l'impression qu'il existe un passif alors que selon eux la valeur actuelle actuarielle des prestations promises ne présente pas toutes les caractéristiques d'un passif.
30. Les partisans de la forme de rapport décrite au paragraphe 28 (c) considèrent que la valeur actuelle actuarielle des prestations promises ne doit pas figurer dans un état des actifs nets affectés au paiement de celles-ci, suivant la forme de rapport décrite au paragraphe 28 (a), ni même être indiquée sous forme d'une note annexe comme il est décrit au paragraphe 28 (b), parce qu'elle sera directement comparée aux actifs du régime et qu'une telle comparaison peut ne pas être valable. Ils soutiennent que les actuaires ne comparent pas nécessairement la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises aux valeurs de marché des placements mais qu'ils estiment plutôt la valeur actuelle des flux de trésorerie attendus de ces placements. En

## IAS 26

conséquence, ils considèrent qu'une telle comparaison est peu susceptible de refléter l'appréciation globale du régime faite par l'actuaire et qu'elle peut être mal comprise. Certains considèrent également que, quantifiées ou non, les informations sur les prestations de retraite promises doivent exclusivement figurer dans un rapport actuariel distinct, où les explications appropriées peuvent être fournies.

31. La présente Norme accepte les vues de ceux qui veulent permettre que l'information concernant les prestations de retraite promises soit donnée dans un rapport actuariel distinct. Elle rejette les arguments contre le chiffrage de la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises. En conséquence, les formes de rapport décrites aux paragraphes 28 (a) et (b) sont jugées acceptables selon la présente Norme, tout comme la forme décrite au paragraphe 28 (c), à condition que l'information financière fasse référence à un rapport actuariel joint, et dans lequel figure la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises.

## TOUS RÉGIMES

*Évaluation des actifs du régime*

32. **Les placements détenus au titre des régimes de retraite doivent être comptabilisés à la juste valeur. Dans le cas de titres négociables sur un marché, la juste valeur est la valeur de marché. Lorsque sont détenus des placements au titre d'un régime pour lesquels il n'est pas possible d'estimer la juste valeur, il convient d'indiquer la raison pour laquelle la juste valeur n'est pas utilisée.**
33. Dans le cas de titres négociables sur un marché, la juste valeur est habituellement la valeur de marché parce que ce mode d'évaluation constitue la mesure la plus utile des titres à la date du rapport et de la performance des placements pour l'exercice. Les titres qui ont une valeur de remboursement fixe et qui ont été acquis pour faire face aux obligations du régime, ou à une partie de celles-ci, peuvent être comptabilisés sur la base de leur valeur de remboursement in fine, en supposant un taux de rendement constant jusqu'à l'échéance. Pour des placements d'un régime qui sont détenus et pour lesquels il n'est pas possible de faire une estimation de la juste valeur, comme la propriété de la totalité d'une entreprise, la raison pour laquelle la juste valeur n'est pas utilisée est indiquée. Dans la mesure où les placements sont comptabilisés à des montants autres que la valeur du marché ou la juste valeur, cette dernière est également mentionnée. Les actifs utilisés pour le fonctionnement du fonds sont comptabilisés conformément aux Normes comptables internationales applicables.

*Informations à fournir*

34. **Le rapport financier d'un régime de retraite, qu'il soit à prestations ou à cotisations définies, doit également comporter les informations suivantes:**
- (a) **un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations;**
  - (b) **un résumé des principales méthodes comptables; et**
  - (c) **une description du régime et l'effet de tout changement intervenu dans le régime au cours de l'exercice.**
35. Les rapports fournis au titre des régimes de retraite peuvent comprendre les éléments suivants s'ils sont applicables:
- (a) un état des actifs nets affectés au paiement des prestations, indiquant:
    - (i) les actifs en fin d'exercice, selon une classification adaptée;
    - (ii) la base d'évaluation des placements;
    - (iii) des détails sur tout placement représentant à lui seul soit plus de 5 % des actifs nets affectés au paiement de prestations, soit plus de 5 % de tout type et catégorie de titres;
    - (iv) des détails sur tout placement en titre émis par l'employeur; et
    - (v) les passifs autres que la valeur actualisée actuarielle des prestations de retraite promises;

- (b) un état des variations des actifs nets affectés au paiement des prestations faisant apparaître les éléments suivants:
- (i) les cotisations des employeurs;
  - (ii) les cotisations des membres du personnel;
  - (iii) le produit des placements, tel qu'intérêts et dividendes;
  - (iv) les autres produits;
  - (v) les prestations payées ou à payer (en décomposant, par exemple, en prestations de retraite, prestations pour décès et invalidité et paiements forfaitaires);
  - (vi) les charges administratives;
  - (vii) les autres charges;
  - (viii) les impôts sur le résultat;
  - (ix) les profits et pertes réalisés sur la cession de placements et les variations de la valeur des placements; et
  - (x) les transferts inter-régimes;
- (c) une description de la politique de financement;
- (d) pour les régimes à prestations définies, la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises (qui peuvent être réparties en prestations acquises et prestations non acquises) sur la base des prestations promises selon les termes du régime, des services rendus à cette date, et en utilisant les niveaux de salaires, actuels ou projetés; cette information peut figurer dans un rapport actuariel joint, à lire dans le contexte de l'information financière correspondante; et
- (e) pour les régimes à prestations définies, une description des principales hypothèses actuarielles et de la méthode utilisée pour calculer la valeur actuelle actuarielle des prestations de retraite promises.
36. Le rapport financier d'un régime de retraite comprend une description de ce régime; celle-ci est fournie soit dans le cadre de l'information financière, soit dans un rapport distinct. Elle peut comprendre les éléments suivants:
- (a) le nom des employeurs et des catégories de personnel couvertes;
  - (b) le nombre d'adhérents qui reçoivent des prestations et le nombre des autres adhérents classés comme il convient;
  - (c) le type du régime, à cotisations définies ou à prestations définies;
  - (d) une note précisant si les adhérents cotisent au régime;
  - (e) une description des prestations de retraite promises aux adhérents;
  - (f) une description de toutes les modalités de liquidation du régime; et
  - (g) les changements intervenus dans les éléments a) à f) au cours de l'exercice couvert par le rapport.

Il n'est pas rare de faire référence à d'autres documents immédiatement disponibles pour les utilisateurs et dans lesquels figurent une description du régime, et de n'indiquer dans le rapport que les informations se rapportant aux changements intervenus ultérieurement.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

37. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des régimes de retraite dont les exercices sont ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1988.***

## IAS 27

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 27  
(RÉVISÉE EN 2000)****États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales**

La présente Norme comptable internationale reformatée annule et remplace la Norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en juin 1988. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASB.

En décembre 1998, les paragraphes 13, 24, 29 et 30 ont été modifiés pour remplacer les références à IAS 25, Comptabilisation des placements, par des références à IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.

En octobre 2000, le paragraphe 13 a été modifié dans le but d'assurer une cohérence dans la terminologie, par rapport des paragraphes similaires d'autres Normes comptables internationales.

Les interprétations du SIC suivantes font référence à IAS 27:

- SIC-12: Consolidation — Entités ad hoc,
- SIC-33: Consolidation et méthode de la mise en équivalence — Droits de vote potentiels et répartition des pourcentage d'intérêt.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-5
Définitions	6
Présentation des états financiers consolidés	7-10
Périmètre des états financiers consolidés	11-14
Procédures de consolidation	15-28
Comptabilisation des participations dans des filiales dans les états financiers individuels d'une société mère	29-31
Informations à fournir	32
Date d'entrée en vigueur	33

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée à la préparation et à la présentation des états financiers consolidés d'un groupe d'entreprises contrôlées par une société mère.***
2. ***La présente Norme doit être également appliquée à la comptabilisation des participations dans des filiales dans les états financiers individuels de la société mère.***
3. La présente Norme annule et remplace IAS 3, Les états financiers consolidés, sauf pour la partie de cette Norme qui traite de la comptabilisation des participations dans des entreprises associées (voir IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées).
4. Les états financiers consolidés sont inclus dans le terme «états financiers» de la Préface aux Normes comptables internationales. En conséquence, les états financiers consolidés sont établis selon les Normes comptables internationales.

5. La présente Norme ne traite pas:
- (a) des méthodes de comptabilisation des regroupements d'entreprises et de leurs effets en consolidation, y compris du goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises (voir IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises);
  - (b) de la comptabilisation des participations dans des entreprises associées (voir IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées); et
  - (c) de la comptabilisation des participations dans des coentreprises, (voir IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises).

#### DÉFINITIONS

6. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

***Le contrôle (dans le cadre de la présente Norme) est le pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités.***

***Une filiale est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère).***

***Une société mère (ou mère) est une entreprise qui a une ou plusieurs filiales.***

***Un groupe est une mère et toutes ses filiales.***

***Les états financiers consolidés sont les états financiers d'un groupe présentés comme ceux d'une entreprise unique.***

***Les intérêts minoritaires sont la quote-part dans les résultats nets et dans l'actif net d'une filiale, attribuable aux intérêts qui ne sont détenus par la mère, ni directement, ni indirectement par l'intermédiaire des filiales.***

#### PRÉSENTATION DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

7. ***Une mère, à l'exception du cas mentionné au paragraphe 8, doit présenter des états financiers consolidés.***
8. ***Il n'est pas nécessaire qu'une société mère, qui est une filiale détenue totalement ou quasi totalement, présente des états financiers consolidés, à condition, dans le cas où elle est détenue quasi totalement, que la mère obtienne l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. Cette société mère doit indiquer les raisons pour lesquelles des états financiers consolidés n'ont pas été présentés ainsi que les bases sur lesquelles les filiales ont été comptabilisées dans ses états financiers individuels. Le nom et le siège social de sa mère qui présente des états financiers consolidés doivent également être fournis.***
9. Les utilisateurs des états financiers d'une société mère sont généralement intéressés par la situation financière, les résultats et les changements de la situation financière du groupe pris dans son ensemble et ont besoin d'en être informés. Ce besoin est satisfait par les états financiers consolidés qui présentent l'information financière du groupe comme celle d'une entreprise unique, sans tenir compte des frontières juridiques des différentes entités juridiques.
10. Une mère qui est elle-même détenue totalement par une autre entreprise n'est pas toujours tenue de présenter des états financiers consolidés puisque de tels états ne sont pas nécessairement imposés par sa mère et que les besoins des autres utilisateurs peuvent être mieux satisfaits par les états financiers consolidés de sa mère. Dans certains pays, une mère est également dispensée d'établir des états financiers consolidés si elle est détenue quasi totalement par une autre entreprise et si la mère obtient l'accord des détenteurs des intérêts minoritaires. «Détenue quasi totale» signifie souvent que la mère détient au moins 90 % des droits de vote.

## IAS 27

## PÉRIMÈTRE DES ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

11. **Une mère qui publie des états financiers consolidés doit consolider toutes les filiales, étrangères et nationales, autres que celles auxquelles il est fait référence au paragraphe 13.**
12. Les états financiers consolidés comprennent toutes les entreprises qui sont contrôlées par la mère, autres que les filiales qui sont exclues pour les raisons exposées dans le paragraphe 13. Le contrôle est présumé exister lorsque la mère détient, directement ou indirectement par l'intermédiaire de filiales, plus de la moitié des droits de vote d'une entreprise, sauf si dans des circonstances exceptionnelles, il peut être clairement démontré que cette détention ne permet pas le contrôle. Le contrôle existe également lorsque la mère, détenant la moitié ou moins de la moitié des droits de vote d'une entreprise, dispose <sup>(1)</sup> <sup>(2)</sup>:
- (a) du pouvoir sur plus de la moitié des droits de vote en vertu d'un accord avec d'autres investisseurs;
  - (b) du pouvoir de diriger les politiques financière et opérationnelle de l'entreprise en vertu des statuts ou d'un contrat;
  - (c) du pouvoir de nommer ou de révoquer la majorité des membres du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent; ou
  - (d) du pouvoir de réunir la majorité des droits de vote dans les réunions du conseil d'administration ou de l'organe de direction équivalent.
13. **Une filiale doit être exclue de la consolidation lorsque:**
- (a) **le contrôle est destiné à être temporaire parce que la filiale est acquise et détenue dans l'unique perspective de sa sortie ultérieure dans un avenir proche; ou**
  - (b) **la filiale est soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds à la mère.**

**De telles filiales doivent être comptabilisées selon IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.**

14. Une filiale est parfois exclue de la consolidation lorsque ses activités sont dissemblables de celles des autres entreprises du groupe. Une exclusion pour ce motif n'est pas justifiée car l'information fournie est meilleure en consolidant de telles filiales et en fournissant des informations supplémentaires dans les états financiers consolidés sur les différentes activités des filiales. Par exemple, les informations à fournir imposées par IAS 14, Information sectorielle, aident à expliquer l'importance des différentes activités au sein du groupe.

## PROCÉDURES DE CONSOLIDATION

15. Pour établir des états financiers consolidés, les états financiers individuels de la mère et de ses filiales sont combinés ligne à ligne en additionnant les éléments semblables d'actifs, de passifs, de capitaux propres, de produits et de charges. Afin que les états financiers consolidés présentent l'information financière du groupe comme celle d'une entreprise unique, les étapes ci-dessous sont alors suivies <sup>(2)</sup>:
- (a) la valeur comptable de la participation de la mère dans chaque filiale et la quote-part de la mère dans les capitaux propres de chaque filiale sont éliminées (voir IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, qui décrit également le traitement du goodwill en résultant);

<sup>(1)</sup> Voir également SIC 12: Consolidation — entités ad hoc.

<sup>(2)</sup> Voir aussi SIC-33: Méthode d'intégration et de mise en équivalence — Droit de vote potentiel et affectation des intérêts relatifs aux propriétaires.

- (b) les intérêts minoritaires dans le résultat net des filiales consolidées de l'exercice sont identifiés et soustraits du résultat du groupe afin d'obtenir le résultat net attribuable aux propriétaires de la mère; et
- (c) les intérêts minoritaires dans l'actif net des filiales consolidées sont identifiés et présentés dans le bilan consolidé séparément des passifs et des capitaux propres de la mère. Les intérêts minoritaires dans l'actif net comprennent:
- (i) le montant à la date du regroupement d'origine, calculé selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises; et
- (ii) la part des minoritaires dans les mouvements des capitaux propres depuis la date du regroupement.
16. Les impôts à payer soit par la mère, soit par ses filiales lors de la distribution à la mère des bénéfices conservés dans les filiales, sont comptabilisés selon IAS 12, Impôts sur le résultat.
17. ***Les soldes intra-groupe et transactions intra-groupe et les profits latents en résultant doivent être intégralement éliminés. Les pertes latentes résultant de transactions intra-groupe doivent également être éliminées à moins que le coût ne puisse pas être recouvré.***
18. Les soldes et les transactions intra-groupe, y compris les ventes, les charges et les dividendes, sont intégralement éliminés. Les profits latents résultant de transactions intra-groupe qui sont compris dans la valeur comptable d'actifs, tels que les stocks et les immobilisations, sont intégralement éliminés. Les pertes latentes résultant de transactions intra-groupe qui viennent en déduction de la valeur comptable des actifs sont également éliminées, sauf si le coût ne peut pas être recouvré. Les différences temporaires qui proviennent de l'élimination des profits et des pertes latents résultant de transactions intra-groupe sont traitées selon IAS 12, Impôts sur le résultat.
19. ***Quand les états financiers utilisés en consolidation sont établis à des dates de clôture différentes, des ajustements doivent être effectués pour prendre en compte les effets des transactions et autres événements significatifs qui se sont produits entre ces dates et la date des états financiers de la mère. En aucun cas la différence entre les dates de clôture ne doit être supérieure à trois mois.***
20. Les états financiers de la mère et de ses filiales utilisés pour l'établissement des états financiers consolidés sont généralement établis à la même date. Lorsque les dates de clôture sont différentes, la filiale prépare souvent, pour les besoins de la consolidation, des états à la même date que le groupe. Lorsqu'il n'est pas possible de le faire, des états financiers établis à des dates de clôture différentes peuvent être utilisés, à condition que la différence ne soit pas supérieure à trois mois. Le principe de cohérence et de permanence exige que la durée des exercices et toute différence entre les dates de clôture soient les mêmes d'un exercice à l'autre.
21. ***Les états financiers consolidés doivent être établis en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et autres événements semblables dans des circonstances similaires. S'il n'est pas possible d'utiliser des méthodes comptables uniformes pour établir les états financiers consolidés, ce fait doit être indiqué, de même que les proportions respectives des éléments des états financiers consolidés auxquels les différentes méthodes comptables ont été appliquées.***
22. Dans de nombreux cas, si un membre du groupe utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées dans les états financiers consolidés pour des transactions et des événements semblables dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés à ses états financiers lorsqu'ils sont utilisés pour préparer les états financiers consolidés.
23. Les résultats d'une filiale sont inclus dans les états financiers consolidés à partir de la date d'acquisition, qui est la date à laquelle le contrôle de la filiale acquise est effectivement transféré à l'acquéreur, selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises. Les résultats d'une filiale sortie sont inclus dans le compte de résultat consolidé jusqu'à la date de sortie qui est la date à laquelle la mère cesse d'avoir le contrôle de la filiale. La différence entre les produits de la sortie de la filiale et la valeur comptable de ses actifs moins ses passifs à

## IAS 27

la date de sortie est comptabilisée dans le compte de résultat consolidé, en tant que résultat de sortie de la filiale. Afin d'assurer la comparabilité des états financiers d'un exercice à l'autre, un complément d'information est souvent fourni, concernant l'effet de l'acquisition et de la sortie de filiales sur la situation financière à la date de clôture et sur les résultats de l'exercice, ainsi que sur les montants correspondants de l'exercice précédent.

24. ***Une participation dans une entreprise doit être comptabilisée selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation, dès la date où elle cesse de correspondre à la définition d'une filiale et sans devenir une entreprise associée comme définie dans IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées.***
25. La valeur comptable de la participation à la date à laquelle elle cesse d'être une filiale est considérée comme son coût par la suite.
26. ***Les intérêts minoritaires doivent être présentés dans le bilan consolidé séparément des passifs et des capitaux propres de la mère. Les intérêts minoritaires dans le résultat du groupe doivent également être présentés séparément.***
27. Les pertes revenant aux minoritaires dans une filiale consolidée peuvent être supérieures aux intérêts minoritaires dans les capitaux propres de la filiale. Cet excédent et toutes les pertes futures relatives aux minoritaires sont imputés aux intérêts majoritaires sauf si les minoritaires ont une obligation irrévocable de compenser les pertes et sont capables de le faire. Si la filiale dégage par la suite des bénéfices, les intérêts majoritaires se voient allouer la totalité de ces bénéfices jusqu'à ce que la part des pertes relatives aux minoritaires antérieurement imputée aux majoritaires ait été recouvrée.
28. Si une filiale a des actions de préférence cumulatives en circulation qui sont détenues hors du groupe, la mère calcule sa quote-part de résultat après ajustement pour tenir compte des dividendes de préférence de la filiale, que ceux-ci aient été décidés ou non.

## COMPTABILISATION DES PARTICIPATIONS DANS DES FILIALES DANS LES ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS D'UNE MÈRE

29. ***Dans les états financiers individuels d'une mère, les participations dans les filiales incluses dans les états financiers consolidés doivent être:***
  - (a) ***soit comptabilisées au coût;***
  - (b) ***soit comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence selon IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées;***
  - (c) ***soit comptabilisées comme des actifs financiers disponibles à la vente selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.***
30. ***Les participations dans les filiales exclues des états financiers consolidés doivent être:***
  - (a) ***soit comptabilisées au coût;***
  - (b) ***soit comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence selon IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées;***
  - (c) ***soit comptabilisées en actifs financiers disponibles à la vente selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.***
31. Dans de nombreux pays, des états financiers individuels distincts sont présentés par une société mère afin de satisfaire à des dispositions légales ou autres.

## INFORMATIONS À FOURNIR

32. **Outre les informations imposées par les paragraphes 8 et 21, les informations suivantes doivent être fournies:**
- (a) *dans les états financiers consolidés, une liste des filiales importantes indiquant, notamment le nom, le pays d'enregistrement ou de résidence, la quote-part d'intérêt dans le capital et, si celle-ci est différente, la quote-part des droits de vote détenus;*
  - (b) *dans les états financiers consolidés, le cas échéant:*
    - (i) *les raisons de la non consolidation d'une filiale;*
    - (ii) *la nature de la relation entre la mère et une filiale dont la mère ne détient pas, directement ou indirectement par des filiales, plus de la moitié des droits de vote;*
    - (iii) *le nom d'une entreprise dont plus de la moitié des droits de vote est détenue par la mère, directement ou indirectement par des filiales, mais qui, en raison de l'absence de contrôle, n'est pas une filiale; et*
    - (iv) *l'effet de l'acquisition et de la sortie de filiales sur la situation financière à la date de clôture, sur les résultats de l'exercice et sur les montants correspondants de l'exercice précédent; et*
  - (c) *dans les états financiers individuels de la mère, une description de la méthode utilisée pour comptabiliser les filiales.*

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

33. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1990.**

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 28  
(RÉVISÉE EN 2000)**

**Comptabilisation des participations dans des entreprises associées**

IAS 28 a été approuvée par le Conseil en novembre 1988.

En novembre 1994, le texte de IAS 28 a été reformaté pour être présenté dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales en 1991 (IAS 28 (reformatée en 1994)). Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques de l'IASC de l'époque.

En juillet 1998, les paragraphes 23 et 24 de IAS 28 (reformatée en 1994) ont été révisés dans un souci de cohérence avec IAS 36, Dépréciation d'actifs.

En décembre 1998, IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation, a amendé les paragraphes 7, 12 et 14 de IAS 28. Les amendements consistent à remplacer les références à IAS 25, Comptabilisation des placements, par des références à IAS 39.

En mars 1999, le paragraphe 26 a été amendé afin de remplacer les références à IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, par des références à IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture, et dans un souci de cohérence avec la terminologie utilisée dans IAS 37, Provisions, actifs éventuels et passifs éventuels.

En octobre 2000, le paragraphe 8 a été révisé dans un souci de cohérence avec d'autres paragraphes similaires dans d'autres Normes comptables internationales, et le paragraphe 10 a été supprimé. Les modifications apportées aux paragraphes 8 et 10 de IAS 28 entrent en vigueur que lorsque l'entreprise applique l'IAS 39 pour la première fois.

**IAS 28**

Des interprétations du SIC font référence à IAS 28:

- SIC-3: Élimination des profits et pertes latents sur des transactions avec des entreprises associées.
- SIC-20: Méthode de la mise en équivalence — Comptabilisation des pertes.
- SIC-33: Consolidation et méthode de la mise en équivalence — Droits de vote potentiels et répartition des pourcentages d'intérêt.

**SOMMAIRE**

	Paragraphe
Champ d'application	1-2
Définitions	3-7
Influence notable	4-5
Méthode de la mise en équivalence	6
Méthode du coût	7
États financiers consolidés	8-11
États financiers individuels de l'investisseur	12-15
Modalités d'application de la méthode de la mise en équivalence	16-24
Pertes de valeur	23-24
Impôts sur le résultat	25
Éventualités	26
Informations à fournir	27-28
Date d'entrée en vigueur	29

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation par un investisseur de ses participations dans des entreprises associées.***
2. La présente Norme annule et remplace IAS 3, Les états financiers consolidés, dans la mesure où cette Norme traite de la comptabilisation des participations dans les entreprises associées.

**DÉFINITIONS**

3. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***Une entreprise associée est une entreprise dans laquelle l'investisseur a une influence notable et qui n'est ni une filiale ni une coentreprise de l'investisseur.***

**L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle de l'entreprise détenue, sans toutefois exercer un contrôle sur ces politiques.**

**Le contrôle (dans le cadre de la présente Norme) est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une entreprise afin d'obtenir des avantages de ses activités.**

**Une filiale est une entreprise contrôlée par une autre entreprise (appelée la mère).**

**La méthode de la mise en équivalence est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est initialement enregistrée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part de l'investisseur dans l'actif net de l'entreprise détenue. Le compte de résultat reflète la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entreprise détenue.**

**La méthode du coût est une méthode de comptabilisation selon laquelle la participation est enregistrée au coût. Le compte de résultat ne reflète le résultat lié à la participation que dans la mesure où l'investisseur reçoit des distributions provenant du cumul des résultats nets de l'entreprise détenue après la date d'acquisition.**

#### *Influence notable*

4. Si un investisseur détient, directement ou indirectement par le biais de filiales, 20 % ou plus des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé avoir une influence notable, sauf à démontrer clairement que ce n'est pas le cas <sup>(1)</sup>. Inversement, si l'investisseur détient, directement ou indirectement par le biais de filiales, moins de 20 % des droits de vote dans l'entreprise détenue, il est présumé ne pas avoir d'influence notable, sauf à démontrer clairement que cette influence existe. L'existence d'une participation importante ou majoritaire d'un autre investisseur n'exclut pas nécessairement que l'investisseur ait une influence notable.
5. L'existence de l'influence notable d'un investisseur est habituellement mise en évidence de l'une ou plusieurs des façons suivantes:
  - (a) représentation au Conseil d'administration ou à l'organe de direction équivalent de l'entreprise détenue;
  - (b) participation au processus d'élaboration des politiques;
  - (c) transactions significatives entre l'investisseur et l'entreprise détenue;
  - (d) échange de personnels dirigeants; ou
  - (e) fourniture d'informations techniques essentielles.

#### *Méthode de la mise en équivalence*

6. Selon la méthode de la mise en équivalence, la participation est initialement enregistrée au coût et la valeur comptable est augmentée ou diminuée pour comptabiliser la quote-part de l'investisseur dans les résultats de l'entreprise détenue après la date d'acquisition. Les distributions reçues de l'entreprise détenue réduisent la valeur comptable de la participation. Des ajustements de la valeur comptable peuvent également être nécessaires pour des modifications du taux de participation de l'investisseur dans l'entreprise détenue dues à des variations des capitaux propres de l'entreprise détenue qui n'ont pas été incluses dans le compte de résultat. Parmi ces variations, on trouve les effets des réévaluations des immobilisations corporelles et financières, des différences de conversion de monnaies étrangères, et des différences provenant de regroupements d'entreprises <sup>(1)</sup>.

#### *Méthode du coût*

7. Selon la méthode du coût, un investisseur enregistre au coût sa participation dans l'entreprise détenue. L'investisseur ne comptabilise un résultat que dans la mesure où il reçoit des distributions provenant du cumul des résultats nets de l'entreprise détenue générés après la date d'acquisition par l'investisseur. Les distributions reçues en sus de ces bénéfices sont considérées comme une récupération de la participation et sont enregistrées comme une réduction du coût de la participation.

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC-33: Consolidation et méthode de la mise en équivalence — Droits de vote potentiels et répartition des pourcentages d'intérêt.

## IAS 28

## ÉTATS FINANCIERS CONSOLIDÉS

8. **Une participation dans une entreprise associée doit être comptabilisée dans les états financiers consolidés selon la méthode de la mise en équivalence sauf si:**
- (a) **la participation est acquise et détenue dans l'unique perspective d'une cession ultérieure dans un avenir proche; ou**
  - (b) **elle opère sous de sévères restrictions à long-terme; qui créent un impact considérable sur sa capacité à transférer des fonds à l'investisseur.**

**De tels investissements doivent être comptabilisés conformément à IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.**

9. La comptabilisation du résultat sur la base des distributions reçues peut ne pas constituer une mesure adéquate du résultat revenant à un investisseur du fait de sa participation dans une entreprise associée, parce que les distributions reçues peuvent n'avoir que peu de rapport avec la performance de l'entreprise associée. Comme l'investisseur exerce une influence notable sur l'entreprise associée, il a une part de responsabilité dans la performance de l'entreprise associée et, en conséquence, dans la rentabilité de sa participation. L'investisseur prend en compte les conséquences de cette influence en étendant le périmètre de ses états financiers consolidés pour y inclure sa quote-part de résultats d'une telle entreprise associée et il fournit ainsi une analyse de ses bénéfices et de ses participations à partir de laquelle on peut calculer des ratios plus utiles. En conséquence, l'application de la méthode de la mise en équivalence fournit une meilleure information sur les actifs nets et le résultat net de l'investisseur.
10. Supprimé
11. **Un investisseur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle:**
- (a) **il cesse d'avoir une influence notable dans une entreprise associée mais conserve, en tout ou partie, sa participation; ou**
  - (b) **l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence n'est plus appropriée parce que l'entreprise associée est soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds à l'investisseur.**

**La valeur comptable de la participation à cette date doit être considérée comme son coût pour la suite.**

## ÉTATS FINANCIERS INDIVIDUELS DE L'INVESTISSEUR

12. **Une participation dans une entreprise associée incluse dans les états financiers individuels d'un investisseur qui émet des états financiers consolidés et qui n'est pas détenue dans l'unique perspective d'une cession dans un avenir proche doit être:**
- (a) **soit comptabilisée au coût;**
  - (b) **soit comptabilisée en utilisant la méthode de la mise en équivalence comme décrite dans le présente Norme; ou**
  - (c) **soit comptabilisée comme actif financier disponible à la vente selon IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.**
13. La préparation d'états financiers consolidés en elle-même ne fait pas obstacle à la nécessité de présenter des états financiers individuels pour un investisseur.
14. **Une participation dans une entreprise associée incluse dans les états financiers d'un investisseur qui ne publie pas d'états financiers consolidés doit être:**
- (a) **soit comptabilisée au coût;**
  - (b) **soit comptabilisée en utilisant la méthode de la mise en équivalence telle que décrite dans la présente Norme si la méthode de la mise en équivalence eût été appropriée pour l'entreprise associée si l'investisseur avait publié des états financiers consolidés; ou**

(c) *soit comptabilisée selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation, en actifs financiers disponibles à la vente ou en actifs financiers détenus à des fins de transaction selon les définitions de IAS 39.*

15. Un investisseur qui détient des participations dans des entreprises associées peut ne pas publier des états financiers consolidés parce qu'il n'a pas de filiale. Il convient qu'un tel investisseur fournisse la même information sur ses participations dans les entreprises associées que les entreprises qui émettent des états financiers consolidés.

#### MODALITÉS D'APPLICATION DE LA MÉTHODE DE LA MISE EN ÉQUIVALENCE

16. Nombre des procédures appropriées pour l'application de la méthode de la mise en équivalence sont similaires aux procédures de consolidation établies par IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales. En outre, les concepts généraux sous-jacents aux procédures de consolidation utilisées lors de l'acquisition d'une filiale sont adoptés pour l'acquisition d'une participation dans une entreprise associée <sup>(2)</sup>.
17. Une participation dans une entreprise associée est comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence à partir de la date à laquelle elle répond à la définition d'une entreprise associée. Lors de l'acquisition de la participation, toute différence (positive ou négative) entre le coût d'acquisition et la quote-part de l'investisseur dans les justes valeurs des actifs identifiables nets de l'entreprise associée est comptabilisée selon IAS 22, Regroupements d'entreprises. Des ajustements appropriés sont apportés à la quote-part de l'investisseur dans les résultats postérieurs à l'acquisition pour tenir compte:
- (a) de l'amortissement des actifs amortissables, sur la base de leurs justes valeurs; et
  - (b) de l'amortissement de la différence entre le coût de la participation et la quote-part de l'investisseur dans les justes valeurs des actifs identifiables nets.
18. Ce sont les états financiers les plus récents de l'entreprise associée qui sont utilisés par l'investisseur pour appliquer la méthode de la mise en équivalence; ils sont habituellement établis à la même date que les états financiers de l'investisseur. Lorsque les dates de clôture de l'investisseur et de l'entreprise associée sont différentes, l'entreprise associée prépare souvent, à l'usage de l'investisseur, des états à la même date que les états financiers de l'investisseur. Quand ceci n'est pas possible, il est possible d'utiliser des états financiers établis à des dates de clôture différentes. Le principe de permanence des méthodes exige que la durée des exercices et toute différence entre les dates de clôture soient les mêmes d'un exercice à l'autre.
19. Lorsqu'on utilise des états financiers avec des dates de clôture différentes, des ajustements sont effectués pour tenir compte de l'effet de tout événement ou transaction significatif entre l'investisseur et l'entreprise associée se produisant entre la date de clôture des états financiers de l'entreprise associée et celle des états financiers de l'investisseur.
20. Les états financiers de l'investisseur sont généralement préparés en utilisant des méthodes comptables uniformes pour des transactions et événements semblables se produisant dans des circonstances analogues. Dans de nombreux cas, si une entreprise associée utilise des méthodes comptables différentes de celles adoptées par l'investisseur pour des transactions et événements similaires se produisant dans des circonstances similaires, des ajustements appropriés sont apportés aux états financiers de l'entreprise associée lorsque l'investisseur les utilise pour appliquer la méthode de mise en équivalence. S'il n'est pas possible de calculer ces ajustements, ce fait est généralement mentionné.
21. Si une entreprise associée a des actions de préférence cumulatives en circulation détenues par des intérêts tiers, l'investisseur calcule sa quote-part de résultats après ajustements pour tenir compte des dividendes de préférence, que ceux-ci aient été décidés ou non.

<sup>(2)</sup> Voir également SIC 3: Élimination des profits et des pertes latents sur des transactions avec des entreprises associées.

**IAS 28**

22. Si, selon la méthode de la mise en équivalence, la quote-part de l'investisseur dans les pertes d'une entreprise associée est égale ou supérieure à la valeur comptable de la participation, l'investisseur cesse habituellement de prendre en compte sa quote-part dans les pertes à venir. La participation est alors présentée pour une valeur nulle. Les pertes supplémentaires sont provisionnées dans la mesure où l'investisseur a assumé des obligations ou a effectué des paiements pour le compte de l'entreprise associée afin de remplir les obligations de cette dernière que l'investisseur a garanties ou pour lesquelles il s'est engagé de quelque façon que ce soit. Si l'entreprise associée enregistre ultérieurement des profits, l'investisseur ne reprend sa quote-part dans ces profits qu'après qu'elle ait égalé sa quote-part de pertes nettes non comptabilisées <sup>(3)</sup>.

*Pertes de valeur*

23. S'il existe un indice qu'une participation dans une entreprise associée a pu perdre de la valeur, l'entreprise applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. Pour déterminer la valeur d'utilité de la participation, l'entreprise estime:
- (a) sa quote-part dans la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'entreprise détenue dans son ensemble, comprenant les flux de trésorerie générés par les activités de l'entreprise détenue et les produits liés à la sortie in fine de la participation; ou
  - (b) la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus des dividendes à recevoir de la participation et de sa sortie in fine.

En retenant des hypothèses appropriées, les deux méthodes donnent le même résultat. Toute perte de valeur de la participation en résultant est affectée selon IAS 36. Ainsi, elle est affectée en premier lieu à tout goodwill restant à amortir (voir paragraphe 17).

24. La valeur recouvrable d'une participation dans une entreprise associée est appréciée pour chaque entreprise associée prise individuellement, à moins que l'activité continue d'une entreprise associée prise individuellement ne génère pas d'entrées de trésorerie largement indépendantes de celles générées par d'autres actifs de l'entreprise présentant les états financiers.

**IMPÔTS SUR LE RÉSULTAT**

25. Les impôts sur le résultat provenant de participations dans des entreprises associées sont comptabilisés selon IAS 12, Impôts sur le résultat.

**ÉVENTUALITÉS**

26. Selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, l'investisseur indique:
- (a) sa quote-part dans les éventualités et engagements en capital d'une entreprise associée pour laquelle il est aussi éventuellement responsable; et
  - (b) les passifs éventuels qui proviennent du fait que l'investisseur est solidairement responsable de tous les passifs de l'entreprise associée.

**INFORMATIONS À FOURNIR**

27. **les informations suivantes doivent être fournies:**
- (a) **une liste et une description appropriées des entreprises associées significatives, y compris la quote-part d'intérêt dans le capital et, si elle est différente, celle des droits de vote détenus; et**
  - (b) **les méthodes utilisées pour comptabiliser ces participations.**
28. **Les participations dans les entreprises associées comptabilisées en utilisant la méthode de la mise en équivalence doivent être classées dans les actifs à long terme et être présentées comme un élément distinct au bilan. La quote-part de l'investisseur dans les résultats de ces participations doit être présentée comme un élément distinct au compte de résultat. La quote-part de l'investisseur dans les éléments extraordinaires ou provenant des exercices antérieurs doit également être présentée séparément.**

<sup>(3)</sup> Voir également SIC-20: Méthode de la mise en équivalence — Comptabilisation des pertes.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

29. *À l'exception des paragraphes 23 et 24, la présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1990.*
30. *Les paragraphes 23 et 24 entrent en vigueur lorsque IAS 36 entre en vigueur, c'est-à-dire pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999, à moins que IAS 36 ne soit appliquée lors des exercices précédents.*
31. Les paragraphes 23 et 24 de la présente Norme ont été approuvés en juillet 1998 pour remplacer les paragraphes 23 et 24 de IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées, reformatée en 1994.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 29  
(REFORMATÉE EN 1994)**

**Information financière dans les économies hyperinflationnistes**

La présente Norme comptable internationale reformatée annule et remplace la norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en avril 1989. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les normes internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASC.

Deux interprétations du SIC font référence à IAS 29:

- SIC-19, Monnaie de référence — Évaluation et présentation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29.
- SIC-30, Monnaie de présentation — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-4
Le retraitement des états financiers	5-10
États financiers au coût historique	11-28
Bilan	11-25
Compte de résultat	26
Profit ou perte sur la situation monétaire nette	27-28
États financiers au coût actuel	29-31
Bilan	29
Compte de résultat	30
Profit ou perte sur la position monétaire nette	31
Impôts	32
Tableau des flux de trésorerie	33
Chiffres comparatifs	34

**IAS 29**

États financiers consolidés	35-36
Sélection et utilisation de l'indice général des prix	37
Économies cessant d'être hyperinflationnistes	38
Informations à fournir	39-40
Date d'entrée en vigueur	41

Les dispositions normatives qui sont imprimées en caractères gras doivent être lues dans le contexte des informations de base et des directives d'application figurant dans la présente Norme et dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir, paragraphe 12 de la Préface).

**CHAMP D'APPLICATION**

- La présente Norme doit être appliquée aux états financiers de référence, y compris aux états financiers consolidés, de toute entreprise qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste.***
- Dans une économie hyperinflationniste, la présentation en monnaie locale, sans retraitement, des résultats opérationnels et de la situation financière est sans utilité. La monnaie perd son pouvoir d'achat à un tel rythme que la comparaison de montants résultant de transactions et d'autres événements intervenus à des moments différents, même durant le même exercice, est trompeuse.
- La présente Norme n'établit pas un taux absolu à partir duquel le phénomène d'hyperinflation est réputé prendre naissance. C'est le jugement qui permet de savoir si un retraitement des états financiers selon la présente Norme devient nécessaire. L'hyperinflation est révélée par certaines caractéristiques de l'environnement économique d'un pays qui comprennent, sans s'y limiter, les points suivants:
  - la population en général préfère conserver sa richesse en actifs non monétaires ou en une monnaie étrangère relativement stable. Les montants détenus en monnaie locale sont immédiatement investis pour maintenir le pouvoir d'achat;
  - la population en général apprécie les montants monétaires, non pas dans la monnaie locale, mais dans une monnaie étrangère relativement stable. Les prix peuvent être exprimés dans cette monnaie;
  - les ventes et les achats à crédit sont conclus à des prix qui tiennent compte de la perte de pouvoir d'achat attendue durant la durée du crédit, même si cette période est courte;
  - les taux d'intérêt, les salaires et les prix sont liés à un indice de prix; et
  - le taux cumulé d'inflation sur trois ans approche ou dépasse 100 %.
- Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent leurs états financiers dans la monnaie de la même économie hyperinflationniste appliquent la présente Norme à partir de la même date. Cependant, la présente Norme s'applique aux états financiers de toute entreprise dès le début de l'exercice où elle identifie l'existence de l'hyperinflation dans le pays dans la monnaie duquel elle les présente.

**LE RETRAITEMENT DES ÉTATS FINANCIERS**

- Les prix changent au cours du temps du fait de diverses influences spécifiques ou générales d'ordre politique, économique et social. Des influences spécifiques telles que les modifications de l'offre et de la demande et les changements technologiques peuvent provoquer des augmentations ou des diminutions de prix individuels, importantes et indépendantes les unes des autres. De plus, des influences générales peuvent entraîner des modifications du niveau général des prix et, en conséquence, du pouvoir d'achat général de la monnaie.
- Dans la plupart des pays, les états financiers de référence sont établis selon la convention du coût historique sans qu'il soit tenu compte ni de l'évolution du niveau général des prix, ni de l'accroissement des prix spécifiques des actifs détenus, sauf dans la mesure où les immobilisations corporelles et les placements peuvent être réévalués. Cependant, certaines entreprises présentent des états financiers de référence fondés sur l'approche au coût actuel, qui tient compte des effets des changements des prix spécifiques des actifs détenus.

7. Dans une économie hyperinflationniste, les états financiers, qu'ils soient établis selon la convention du coût historique ou du coût actuel, ne sont utiles que s'ils sont exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture. Il en résulte que la présente Norme s'applique aux états financiers de référence des entreprises qui présentent leurs états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. La présentation de l'information imposée par la présente Norme sous forme de supplément à des états financiers non retraités n'est pas autorisée. En outre, la présentation séparée des états financiers avant retraitement est déconseillée.
8. ***Les états financiers d'une entreprise présentés dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste — qu'ils soient établis selon la convention du coût historique ou du coût actuel — doivent être exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture. Les chiffres correspondants de la période précédente imposés par IAS 1, Présentation des états financiers ainsi que toute information relative à des exercices antérieures, doivent également être exprimés dans l'unité de mesure qui a cours à la date de clôture.***
9. ***Le gain profit ou la perte sur la situation monétaire nette doit faire partie du résultat net et doit être indiqué séparément.***
10. Le retraitement des états financiers selon la présente Norme impose à la fois l'application de certaines procédures et l'exercice du jugement. La cohérence et la permanence de la mise en œuvre de procédures et de jugement d'un exercice à l'autre est plus importante que l'exacte précision des montants qui en résultent dans les états financiers retraités.

#### *États financiers établis au coût historique*

#### Bilan

11. Les montants figurant au bilan et qui ne sont pas exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture sont retraités à l'aide d'un indice général des prix.
12. Les éléments monétaires ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité monétaire en vigueur à la date de clôture. Les éléments monétaires sont l'argent détenu et les éléments à recevoir ou à payer en argent.
13. Les actifs et les passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, tels que les prêts et les obligations indexés, sont ajustés selon ces accords afin d'établir le solde à la date de clôture. Ces éléments sont comptabilisés dans le bilan retraité pour les montants ajustés.
14. Tous les autres actifs et passifs sont non monétaires. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés pour des montants courants à la date de clôture, tels que la valeur nette de réalisation et la valeur de marché; ils ne sont donc pas retraités. Tous les autres actifs et passifs non monétaires sont retraités.
15. La plupart des éléments non monétaires sont comptabilisés au coût ou au coût diminué de l'amortissement; ils sont donc exprimés pour des montants en vigueur à la date de leur acquisition. Le coût retraité, ou coût diminué de l'amortissement, de chaque élément est déterminé en appliquant à son coût historique et au cumul des amortissements la variation d'un indice général des prix entre la date d'acquisition et la date de clôture. En conséquence, les immobilisations corporelles, les placements, les stocks de matières premières et de marchandises, les goodwill, les brevets, les marques et autres actifs similaires sont retraités à compter de la date de leur acquisition. Les stocks de produits semi-finis et finis sont retraités à compter des dates où les coûts d'achat et de transformation ont été encourus.
16. Les enregistrements détaillés des dates d'acquisition des immobilisations corporelles peuvent ne pas être disponibles ou impossible à estimer. Dans ces rares cas, il peut être nécessaire, pour le premier exercice d'application de la présente Norme, d'utiliser une évaluation des éléments, faite par un professionnel indépendant, comme base de leur retraitement.
17. Un indice général des prix peut ne pas être disponible pour les exercices dont un retraitement des immobilisations corporelles est imposé par la présente Norme. Dans ces rares cas, il peut être nécessaire d'utiliser une estimation fondée, par exemple, sur les mouvements des taux de change entre la monnaie de présentation et une monnaie étrangère relativement stable.

**IAS 29**

18. Certains éléments non monétaires sont comptabilisés pour des montants qui étaient courants à une date autre que celle de l'acquisition ou celle de clôture, par exemple les immobilisations corporelles qui ont été réévaluées à une date antérieure. Dans de tels cas, les valeurs comptables sont retraitées à compter de la date de réévaluation.
19. Le montant retraité d'un élément non monétaire est diminué, selon les Normes comptables internationales appropriées lorsqu'il excède la valeur recouvrable provenant de l'utilisation future de l'élément (y compris de sa vente ou autre sortie). En conséquence, dans de tels cas, les montants retraités des immobilisations corporelles, des goodwill, des brevets et des marques sont ramenés à la valeur recouvrable, les montants retraités des stocks sont ramenés à la valeur nette de réalisation et les montants retraités des placements courants sont ramenés à la valeur de marché.
20. Une participation comptabilisée selon la méthode de la mise en équivalence peut présenter ses comptes dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. Le bilan et le compte de résultat d'une telle participation sont retraités selon la présente Norme, afin de calculer la quote-part de l'investisseur dans l'actif net et le résultat. Lorsque les états financiers retraités de la participation sont exprimés dans une monnaie étrangère ils sont convertis au taux de clôture.
21. L'effet de l'inflation est souvent pris en compte dans les coûts des emprunts. Il ne convient pas de procéder à la fois au retraitement de l'investissement financé par emprunt et d'inscrire à l'actif la partie des coûts d'emprunt qui compense l'inflation au cours du même exercice. Cette partie des coûts d'emprunt est comptabilisée en charges dans l'exercice où les coûts sont encourus.
22. Une entreprise peut acquérir des actifs en application d'un contrat qui permet de différer le paiement sans encourir une charge d'intérêt explicite. Lorsqu'on ne peut en pratique imputer le montant de l'intérêt, de tels actifs sont retraités à compter de la date du paiement et non la date d'acquisition.
23. IAS 21, Effets des variations du cours des monnaies étrangères, permet à une entreprise d'inclure les écarts de change sur les emprunts dans la valeur comptable des actifs à la suite d'une forte et récente dévaluation. Une telle pratique ne convient pas à une entreprise qui présente ses comptes dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste lorsque la valeur comptable de l'actif est retraitée à compter de la date d'acquisition.
24. À l'ouverture du premier exercice de l'application de la présente Norme, les éléments composant les capitaux propres, à l'exception des résultats non distribués et des écarts de réévaluation, sont retraités par application d'un indice général des prix à compter des dates où ces éléments ont été apportés ou ont pris naissance. Tout écart de réévaluation qui a pris naissance au cours des exercices précédent est éliminé. Les résultats non distribués retraités sont la résultante de tous les autres montants du bilan retraité.
25. À la fin du premier exercice et dans les exercices ultérieurs, tous les éléments composant les capitaux propres sont retraités par application d'un indice général des prix à compter du début de l'exercice ou de la date d'apport, si elle est ultérieure. Les mouvements des capitaux propres au cours de l'exercice sont indiqués selon IAS 1, Présentation des états financiers.

**Compte de résultat**

26. La présente Norme impose que tous les éléments du compte de résultat soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture. Aussi, tous les montants doivent être retraités en appliquant la variation de l'indice général des prix à compter de l'enregistrement initial des éléments de produits et de charges dans les états financiers.

**Profit ou perte sur la position monétaire nette**

27. En période d'inflation, une entreprise qui détient davantage d'actifs monétaires que de passifs monétaires perd du pouvoir d'achat et une entreprise dont les passifs monétaires dépassent les actifs monétaires gagne du pouvoir d'achat, dans la mesure où les actifs et passifs ne sont pas liés à un niveau de prix. Ce profit ou cette perte sur la position monétaire nette peut être obtenu par la différence résultant du retraitement des actifs non monétaires, des capitaux propres et des éléments du compte de résultat ainsi que de l'ajustement des actifs et passifs indexés. Le profit ou la perte peut être estimé en appliquant la variation d'un indice général des prix à la moyenne pondérée pour l'exercice de la différence entre les actifs monétaires et les passifs monétaires.

28. Le profit ou la perte sur la position monétaire nette est inclus dans le résultat net. L'ajustement des actifs et des passifs liés par des accords prévoyant des changements de prix, effectué selon le paragraphe 13, est compensé avec le profit ou la perte sur la position monétaire nette. D'autres éléments du compte de résultat, tels que les produits et charges financières, et les écarts de change liées à des fonds investis ou empruntés, sont également associés à la position monétaire nette. Bien que ces éléments soient indiqués séparément, il peut être utile de les présenter dans le compte de résultat avec le profit ou la perte sur la position monétaire nette.

#### *États financiers au coût actuel*

##### **Bilan**

29. Les éléments évalués au coût actuel ne sont pas retraités parce qu'ils sont déjà exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture. Les autres éléments du bilan sont retraités selon les paragraphes 11 à 25.

##### **Compte de résultat**

30. Le compte de résultat au coût actuel, avant retraitement, présente généralement les coûts en vigueur au moment où se sont produits les transactions ou événements sous-jacents. Le coût des ventes et l'amortissement sont enregistrés aux coûts qui étaient actuels au moment de la consommation; les ventes et les autres charges sont enregistrées pour leur montant en argent quand elles sont encourues. Aussi tous les montants doivent-ils être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture, par application d'un indice général des prix.

##### **Profit ou perte sur la position monétaire nette**

31. Le profit ou la perte sur la position monétaire nette est comptabilisé selon les paragraphes 27 et 28. Le compte de résultat au coût actuel peut cependant déjà inclure un ajustement reflétant les effets des changements de prix sur les éléments monétaires selon le paragraphe 16 de IAS 15, Information reflétant les effets des variations de prix. Un tel ajustement fait partie du profit ou de la perte sur la position monétaire nette.

##### **Impôt**

32. Le retraitement des états financiers selon la présente Norme peut donner naissance à des différences entre le résultat imposable et le résultat comptable. Ces différences sont comptabilisées selon IAS 12, Impôts sur le résultat.

#### *Tableau des flux de trésorerie*

33. La présente Norme impose que tous les éléments du tableau des flux de trésorerie soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la date de clôture.

#### *Chiffres correspondants*

34. Les chiffres correspondants de l'exercice précédent, qu'ils aient été établis selon la convention du coût historique ou selon celle du coût actuel, sont retraités par application d'un indice général des prix, de façon que les états financiers comparés soient exprimés dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice dont on présente les comptes. L'information qui est fournie dans les exercices précédents est également exprimée dans l'unité de mesure en vigueur à la fin de l'exercice.

#### *États financiers consolidés*

35. Une société mère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste peut avoir des filiales qui présentent également leurs états financiers dans la monnaie d'économies hyperinflationnistes. Les états financiers de ces filiales doivent être retraités par application d'un indice général des prix du pays dans la monnaie duquel ses états financiers sont présentés avant d'être incorporés dans les états financiers consolidés établis par leur société mère. Lorsqu'une telle filiale est une filiale étrangère, ses états financiers retraités sont convertis au taux de clôture. Les états financiers des filiales qui ne présentent pas leurs comptes dans la devise d'une économie hyperinflationniste sont traités selon IAS 21, Effets des variations du cours des monnaies étrangères.

**IAS 30**

36. Si des états financiers ayant des dates de clôture différentes sont consolidés, tous les éléments, monétaires et non monétaires, doivent être retraités dans l'unité de mesure en vigueur à la date des états financiers consolidés.

*Sélection et utilisation de l'indice général des prix*

37. Le retraitement des états financiers selon la présente Norme impose l'utilisation d'un indice général des prix qui traduit l'évolution du pouvoir d'achat général. Il est préférable que toutes les entreprises qui présentent des états financiers dans la monnaie de la même économie utilisent le même indice.

## ÉCONOMIES CESSANT D'ÊTRE HYPERINFLATIONNISTES

38. ***Lorsqu'une économie cesse d'être hyperinflationniste et que l'entreprise cesse de préparer et de présenter ses états financiers selon la présente Norme, elle doit prendre les montants exprimés dans l'unité de mesure qui avait cours à la fin de l'exercice précédente comme base de la valeur comptable dans ses états financiers ultérieurs.***

## INFORMATIONS À FOURNIR

39. ***Les informations suivantes doivent être fournies <sup>(1)</sup>:***
- (a) ***le fait que les états financiers et les chiffres correspondants des périodes précédentes ont été retraités pour refléter l'évolution du pouvoir d'achat général de la monnaie de présentation, et qu'en conséquence ils sont exprimés dans l'unité de mesure ayant cours à la date de clôture;***
  - (b) ***la convention de base — coût historique ou coût actuel — utilisée pour établir les états financiers; et***
  - (c) ***la désignation et le niveau de l'indice des prix à la date de clôture et l'évolution de cet indice au cours de l'exercice et de l'exercice précédent.***
40. Les informations à fournir imposées par la présente Norme sont nécessaires pour décrire clairement sur quelle base est effectué le traitement des effets de l'inflation dans les états financiers. Elles ont également pour objet de fournir d'autres informations nécessaires à la compréhension de cette base et des montants qui en résultent.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

41. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1990.***

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 30  
(REFORMATÉE EN 1994)****Informations à fournir dans les états financiers des banques et des institutions financières assimilées**

La présente Norme comptable internationale reformatée annule et remplace la Norme que le Conseil avait approuvée à l'origine en juin 1990. Elle est présentée dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales à compter de 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques actuelles de l'IASB.

En 1998, les paragraphes 24 et 25 de IAS 30 ont été modifiés. Les modifications remplacent les références à IAS 25, Comptabilisation des placements, par des références à IAS 39, Instruments financiers, comptabilisation et évaluation.

En 1999, les paragraphes 26, 27, 50 et 51 de IAS 30 ont été modifiés. Ces modifications remplacent les références à IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, par des références à IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels et sont conformes à la terminologie utilisée dans IAS 37.

(1) Voir aussi SIC-30: Monnaie de présentation — Conversion de monnaie d'évaluation en monnaie de présentation.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1-5
Contexte	6-7
Méthodes comptables	8
Compte de résultat	9-17
Bilan	18-25
Éventualités et engagements, y compris éléments hors bilan	26-29
Échéances des actifs et des passifs	30-39
Concentrations des actifs, passifs et des éléments hors bilan	40-42
Pertes sur prêts et avances	43-49
Risques bancaires généraux	50-52
Actifs donnés en garantie	53-54
Activités de fiducie	55
Transactions avec des parties liées	56-58
Date d'entrée en vigueur	59

Les normes, qui sont présentées en italiques et en caractères gras, doivent se lire dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme et de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas appelées à s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée aux états financiers des banques et des institutions financières assimilées (désignés ci-après sous le nom de «banques»).***
2. Dans la présente Norme, le terme «banque» englobe tous les établissements financiers dont l'une des activités principales consiste à recevoir des dépôts et à emprunter dans le but de consentir des prêts et de faire des placements, et dont les activités sont réglementées par une législation bancaire ou assimilée. La Norme s'applique à de telles entreprises, que le mot «banque» figure ou non dans leur dénomination.
3. Les banques représentent, au plan mondial, un secteur d'activité important et influent. La plupart des particuliers et des organisations sont en relation avec des banques, que ce soit comme déposant ou comme emprunteur. Les banques jouent aussi un rôle principal en entretenant la confiance envers le système monétaire, compte tenu de leurs relations étroites avec les autorités de régulation et les États, ainsi que de la réglementation auxquelles les assujettissent ces mêmes États. D'où le vif intérêt généralement manifesté à l'égard de la santé des banques, en particulier en ce qui concerne leur solvabilité, leur liquidité et le degré relatif de risque lié aux diverses activités qu'elles peuvent exercer. Les activités bancaires et, partant, leurs obligations en matière de comptabilité et de présentation de l'information, diffèrent de celles des autres entreprises commerciales. La présente Norme tient compte de leurs besoins particuliers. Elle encourage en outre la présentation d'un commentaire sur les états financiers, qui traite de questions telles que la gestion et la maîtrise des liquidités et des risques.
4. La présente Norme s'ajoute aux autres Normes comptables internationales, qui s'appliquent également aux banques à moins que celles-ci ne soient expressément exclues du champ d'application d'une Norme.

**IAS 30**

5. La présente Norme s'applique aux états financiers individuels et aux états financiers consolidés d'une banque. Lorsqu'un groupe exerce des activités bancaires, la présente Norme s'applique à ces activités sur une base consolidée.

## CONTEXTE

6. Les utilisateurs des états financiers d'une banque ont besoin d'informations pertinentes, fiables et comparables qui puissent les aider à évaluer la situation financière et la performance de la banque et à prendre des décisions économiques. Ils ont également besoin d'informations qui leur donnent une meilleure compréhension des caractéristiques particulières des activités d'une banque. Les utilisateurs ont besoin de ces informations même si une banque est assujettie à certains contrôles et fournit aux autorités de réglementation des renseignements auxquels le public n'a pas toujours accès. Par conséquent, les informations fournies dans les états financiers d'une banque doivent être suffisamment complètes pour répondre aux besoins des utilisateurs, dans les limites de ce qu'il est raisonnable d'imposer à la direction.
7. Les utilisateurs des états financiers d'une banque s'intéressent à sa liquidité et à sa solvabilité, ainsi qu'aux risques liés aux actifs et passifs comptabilisés dans son bilan et à ses éléments hors bilan. Par liquidité, on entend le fait de disposer de fonds suffisants pour couvrir les retraits de dépôts et autres engagements financiers lorsqu'ils arrivent à échéance. La solvabilité désigne l'excédent des actifs sur les passifs et, par conséquent, l'adéquation du capital de la banque. Une banque est exposée au risque de liquidité et aux risques découlant des fluctuations des monnaies, des mouvements des taux d'intérêt, des variations des prix de marché et de la défaillance des contreparties. Les états financiers peuvent rendre compte de ces risques, mais les utilisateurs en acquièrent une meilleure compréhension si la direction décrit, dans un commentaire sur les états financiers, la façon dont elle gère et maîtrise les risques liés aux activités de la banque.

## MÉTHODES COMPTABLES

8. Les banques ont recours à différentes méthodes pour la comptabilisation et l'évaluation d'éléments de leurs états financiers. Bien que l'harmonisation de ces méthodes soit souhaitable, elle déborde le cadre de la présente Norme. Pour se conformer à la IAS 1, Présentation des états financiers, et ainsi permettre aux utilisateurs de comprendre sur quelle base les états financiers sont établis, une banque peut devoir fournir des informations sur les méthodes comptables traitant des éléments suivants:
- (a) la comptabilisation des principaux types de produits (voir paragraphes 10 et 11);
  - (b) l'évaluation des titres de placement et des titres de transaction (voir paragraphes 24 et 25);
  - (c) la distinction entre les transactions et autres événements qui entraînent la comptabilisation d'actifs ou de passifs dans le bilan et les transactions et autres événements qui ne donnent lieu qu'à des éventualités et engagements (voir paragraphes 26 à 29);
  - (d) la base de détermination des pertes sur prêts et avances et de passage en pertes des prêts et avances irrécouvrables (voir paragraphes 43 à 49); et
  - (e) la base de détermination des charges pour risques bancaires généraux et le traitement comptable de ces charges (voir paragraphes 50 à 52).

Certains de ces sujets sont traités dans des Normes comptables internationales existantes, tandis que d'autres sont susceptibles d'être traités ultérieurement.

## COMPTE DE RÉSULTAT

9. **Une banque doit présenter un compte de résultat dans lequel les produits et les charges sont regroupés par nature et où sont indiqués les montants des principaux types de produits et de charges.**

10. **En plus des dispositions d'autres Normes comptables internationales, les informations à fournir dans le compte de résultat ou les notes annexes aux états financiers doivent inclure au minimum les éléments de produits et de charges suivants:**
- **Produits d'intérêts et assimilés;**
  - **Charges d'intérêts et assimilées;**
  - **Dividendes;**
  - **Produits d'honoraires et de commissions;**
  - **Charges d'honoraires et de commissions;**
  - **Gains, nets des pertes, sur titres de transaction;**
  - **Gains, nets des pertes, sur titres de placement;**
  - **Gains, nets des pertes, résultant des transactions en monnaie étrangère;**
  - **Autres produits opérationnels;**
  - **Pertes sur prêts et avances;**
  - **Charges d'administration générale; et**
  - **Autres charges opérationnelles.**
11. Les principaux types de produits générés par les activités bancaires comprennent les intérêts, les honoraires pour services, les commissions et les résultats sur opérations de transaction. Chaque type de produits est présenté séparément, de façon que les utilisateurs puissent évaluer la performance de la banque. Ces informations s'ajoutent à celles sur la provenance de ces produits imposées par IAS 14, Information sectorielle.
12. Les principaux types de charges générées par les activités bancaires comprennent les intérêts, les commissions, les pertes sur prêts et avances, les charges correspondant à la réduction de la valeur comptable des placements et les charges d'administration générale. Chaque type de charges est présenté séparément, de façon que les utilisateurs puissent évaluer la performance d'une banque.
13. **Aucune compensation ne doit être opérée entre les éléments de produits et de charges, sauf ceux relatifs à des opérations de couverture et à des actifs et passifs qui ont été compensés selon le paragraphe 23.**
14. Dans les cas autres que ceux ayant trait aux opérations de couverture ou de compensations opérées entre des actifs et des passifs dans les conditions décrites au paragraphe 23, la compensation empêche les utilisateurs d'apprécier les performances de chacune des activités d'une banque ainsi que le rendement qu'elle obtient des catégories spécifiques d'actifs.
15. Les profits et pertes générées par chacune des opérations suivantes sont normalement présentées pour leur montant net:
- (a) les sorties et les variations de la valeur comptable des titres de transaction;
  - (b) les sorties de titres de placement; et
  - (c) les transactions en monnaies étrangères.
16. Les produits et charges d'intérêts sont présentés séparément, ce qui permet de mieux comprendre la composition des intérêts nets et les raisons qui en expliquent les variations.
17. Les intérêts nets sont fonction à la fois des taux d'intérêt et du montant des emprunts et des prêts. Il est souhaitable que la direction fournisse des commentaires sur les taux d'intérêt moyens, sur les actifs moyens productifs d'intérêts et les passifs moyens portant intérêt pour l'exercice. Dans certains pays, l'État aide les banques en leur mettant à disposition des dépôts et des facilités de crédit à des taux d'intérêt bien inférieurs à ceux du marché. Dans ces circonstances, la direction indique souvent dans ses commentaires le montant de ces dépôts et facilités ainsi que leur effet sur le résultat net.

## IAS 30

## BILAN

18. *Une banque doit présenter un bilan qui regroupe les actifs et les passifs par nature et les présente dans un ordre reflétant leur liquidité relative.*
19. *En plus des dispositions d'autres Normes comptables internationales, les informations à fournir au bilan ou dans les notes annexes aux états financiers doivent indiquer au minimum les actifs et passifs suivants:*

*Actifs*

- *Trésorerie et soldes avec la banque centrale;*
- *Bons du Trésor et autres effets pouvant être mobilisés auprès de la banque centrale;*
- *Titres d'État et autres titres détenus à des fins de transaction;*
- *Placements auprès d'autres banques, prêts et avances accordés à d'autres banques;*
- *Autres placements sur le marché monétaire;*
- *Prêts et avances aux clients; et*
- *Titres de placement.*

*Passifs*

- *Dépôts reçus des autres banques;*
  - *Autres dépôts reçus du marché monétaire;*
  - *Montants dus aux autres déposants;*
  - *Certificats de dépôts;*
  - *Billets à ordre et autres passifs attestés par document; et*
  - *Autres fonds empruntés.*
20. La façon la plus utile de classer les actifs et passifs d'une banque consiste à les regrouper selon leur nature et à les présenter dans l'ordre approximatif de leur liquidité; celle-ci correspond globalement à leurs échéances. Les éléments courants et non courants ne sont pas présentés séparément étant donné que la plupart des actifs et des passifs d'une banque peuvent être réalisés ou réglés dans un futur proche.
21. La distinction entre les soldes avec d'autres banques et les soldes avec d'autres parties du marché monétaire ou d'autres déposants est une information pertinente, car elle éclaire le lecteur sur les relations qu'a la banque avec d'autres banques et avec le marché monétaire, ainsi que sur sa dépendance à leur égard. Pour cette raison, la banque présente séparément:
- (a) les soldes avec la banque centrale;
  - (b) les placements dans d'autres banques;
  - (c) les autres placements sur le marché monétaire;
  - (d) les dépôts d'autres banques;
  - (e) les autres dépôts du marché monétaire; et
  - (f) les autres dépôts.
22. En général, une banque ne connaît pas les porteurs de ses certificats de dépôt, car ils sont habituellement négociés sur un marché libre. C'est pourquoi elle indique séparément les dépôts obtenus par l'émission de ses propres certificats de dépôt ou autres titres négociables.

23. ***Le montant pour lequel un actif ou un passif figure au bilan ne doit pas être compensé par la déduction d'un autre passif ou actif sauf s'il existe un droit de compenser ou si la compensation représente ce qui peut être attendu de la réalisation ou du règlement de l'actif ou du passif.***
24. ***Une banque doit indiquer la juste valeur de chacune des catégories de ses actifs et passifs comme imposé par IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation et IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.***
25. IAS 39 prévoit quatre catégories d'actifs financiers: les prêts et créances émises par l'entreprise, les placements détenus jusqu'à leur échéance, les actifs financiers détenus à des fins de transaction et les actifs financiers disponibles à la vente. Une banque indique au minimum la juste valeur de ses actifs financiers pour ces quatre catégories.

ÉVENTUALITÉS ET ENGAGEMENTS, Y COMPRIS ÉLÉMENTS HORS BILAN

26. ***Par application d'IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice, une banque doit indiquer les éventualités et engagements suivants:***
- (a) ***la nature et le montant des engagements d'extension de crédit irrévocables parce que la banque ne peut les annuler à son gré sans s'exposer à des pénalités ou à des charges importantes; et***
  - (b) ***la nature et le montant des éventualités et des engagements afférents à des éléments hors bilan, comme ceux qui concernent:***
    - (i) ***les substituts à des crédits directs, incluant les garanties générales couvrant les dettes, les garanties d'acceptation bancaire et les lettres de crédit «standby» servant de garanties financières des prêts et des titres;***
    - (ii) ***certaines éventualités liées à des transactions, incluant les garanties de bonne exécution, les garanties de soumission et les lettres de crédit «standby» liées à des transactions particulières;***
    - (iii) ***les éventualités liées à des transactions commerciales, qui se dénouent d'elles-mêmes à court terme portant sur la circulation des biens, telles que les crédits documentaires pour lesquels les biens expédiés servent de garantie;***
    - (iv) ***les contrats de vente et de rachat qui ne sont pas comptabilisés dans le bilan;***
    - (v) ***les opérations liées aux taux d'intérêt et aux cours de change, dont les swaps, les options et les contrats à terme normalisés; et***
    - (vi) ***les autres engagements, facilités d'émission d'effets et facilités de souscription renouvelables.***
27. IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, traite en termes généraux de la comptabilisation des éventualités et des informations à fournir à leur égard. La Norme s'avère particulièrement pertinente dans le cas des banques parce que celles-ci sont impliquées dans de nombreux types d'éventualités et d'engagements, certains révocables, d'autres irrévocables, dont les montants sont souvent considérables et bien plus importants que ceux d'autres entreprises commerciales.
28. De nombreuses banques concluent des transactions qui n'entraînent pas la comptabilisation immédiate d'éléments d'actif ou de passif dans le bilan, mais qui donnent lieu à des éventualités et à des engagements. Ces éléments hors bilan représentent souvent une part importante des activités d'une banque et peuvent avoir une incidence considérable sur le degré de risque auquel elle est exposée. Ces éléments peuvent accroître ou réduire d'autres risques, par exemple en couvrant des actifs ou des passifs figurant au bilan. Les éléments hors bilan de la banque peuvent être générés par des transactions conclues pour le compte de clients ou par les transactions qu'elle effectue pour son propre compte.
29. Les utilisateurs des états financiers ont besoin d'être informés des éventualités et des engagements irrévocables d'une banque, en raison de l'incidence qu'ils peuvent avoir sur sa liquidité et sa solvabilité et des risques de pertes potentielles qui en découlent. Ils doivent aussi être informés de manière adéquate sur la nature et le montant des transactions hors bilan conclues par une banque.

## IAS 30

## ÉCHÉANCES DES ACTIFS ET DES PASSIFS

30. ***Une banque doit fournir une analyse des actifs et des passifs en les regroupant par classe d'échéance pertinente définie en fonction de la durée restant à courir entre la date de clôture et la date d'échéance contractuelle.***
31. La corrélation et la non-corrélation maîtrisée des échéances et des taux d'intérêt des actifs et des passifs sont des éléments essentiels pour la gestion d'une banque. Il est inhabituel que les banques se trouvent dans une situation de corrélation parfaite, car leurs opérations comportent souvent une échéance incertaine et sont de nature diverse. Une situation de non-corrélation est susceptible d'accroître la rentabilité, mais peut également accroître le risque de pertes.
32. Les échéances des actifs et des passifs et la capacité à remplacer, pour un coût acceptable, les passifs portant intérêts, lorsqu'elles arrivent à échéance, constituent des facteurs importants dans l'appréciation de la liquidité d'une banque et de la mesure dans laquelle elle est exposée aux variations des taux d'intérêt et des cours de change. Afin de fournir une information pertinente permettant l'appréciation de sa liquidité, une banque indique au minimum une analyse des actifs et des passifs en les regroupant selon des échéances pertinentes.
33. Les catégories retenues pour les échéances de regroupement des actifs et des passifs varient de banque à banque, et sont plus ou moins appropriées selon les actifs et les passifs auxquels elles se rapportent. Des exemples de périodes utilisées incluent:
- (a) à un mois au plus;
  - (b) entre un mois et trois mois;
  - (c) entre trois mois et un an;
  - (d) entre un an et cinq ans; et
  - (e) à cinq ans et au-delà.

Il arrive souvent que l'on regroupe plusieurs de ces périodes, par exemple, dans le cas des prêts et avances, en distinguant les prêts et avances à un an au plus et ceux à plus d'un an. Lorsque le remboursement s'échelonne sur une certaine durée, chaque versement est attribué à la période prévue au contrat ou à la période au cours de laquelle son règlement ou son encaissement est attendu.

34. Il est essentiel que la périodicité des échéances retenue par une banque soit la même pour les actifs et les passifs. Cela fait bien ressortir dans quelle mesure les échéances concordent et la dépendance qui en résulte pour la banque à l'égard d'autres sources de liquidités.
35. Les échéances peuvent être exprimées en termes de:
- (a) durée restant à courir jusqu'à la date de remboursement;
  - (b) durée d'origine jusqu'à la date de remboursement; ou de
  - (c) durée restant à courir jusqu'à la prochaine date à laquelle les taux d'intérêt peuvent être modifiés.

L'analyse des actifs et des passifs en fonction de la durée restant à courir jusqu'aux dates de remboursement donne la meilleure base d'évaluation de la liquidité d'une banque. Une banque peut aussi indiquer les échéances de remboursement en fonction de la durée d'origine jusqu'à la date de remboursement, pour fournir une information sur sa stratégie en matière de financement et de conduite des affaires. En outre, une banque peut indiquer des regroupements d'échéances fondés sur la durée restant à courir jusqu'à la prochaine date à laquelle les taux d'intérêt peuvent être modifiés, pour établir dans quelle mesure elle est exposée aux risques de taux d'intérêt. La direction peut aussi ajouter, dans ses commentaires sur les états financiers, des informations sur l'exposition au risque de taux d'intérêt et sur la façon dont elle gère et contrôle ces expositions.

36. Dans de nombreux pays, les retraits sur dépôts bancaires peuvent s'effectuer à vue et les avances consenties par la banque peuvent être remboursables à vue. Cependant, en pratique, il arrive souvent que ces dépôts et avances soient maintenus pendant de longues périodes sans qu'ils soient retirés ou remboursés; ainsi, la date de remboursement effective est postérieure à la date contractuelle. Néanmoins, une banque présente une analyse fondée sur les échéances contractuelles, même si les échéances de remboursement contractuelles ne correspondent souvent pas aux échéances effectives, parce que les échéances contractuelles reflètent les risques de liquidité auxquels sont soumis les actifs et les passifs de la banque.
37. Certains actifs d'une banque n'ont pas de date d'échéance contractuelle. La date à laquelle ces actifs sont supposés venir à échéance est généralement retenue comme date à laquelle les actifs seront réalisés.

38. Lorsqu'ils évaluent la liquidité d'une banque à partir de l'information qu'elle fournit sur les regroupements par échéance, les utilisateurs tiennent compte des pratiques bancaires en vigueur localement, notamment la disponibilité de fonds pour les banques. Dans certains pays, des fonds à court terme sont disponibles, dans le cours normal des affaires, sur le marché monétaire ou, en cas d'urgence, auprès de la banque centrale. Dans d'autres pays, la situation est différente.
39. Pour permettre aux utilisateurs de bien comprendre les regroupements par échéance, il peut être nécessaire de compléter les informations fournies dans les états financiers par des informations sur les probabilités de remboursement pendant la durée restant à courir. Ainsi, la direction peut fournir, dans ses commentaires sur les états financiers, des informations sur les échéances effectives et sur la façon dont elle gère et maîtrise les risques et expositions liés à la diversité des échéances et des profils de taux d'intérêt.

#### CONCENTRATIONS D'ACTIFS, DE PASSIFS ET D'ÉLÉMENTS HORS BILAN

40. ***Une banque doit indiquer toutes concentrations importantes de ses actifs, passifs et éléments hors bilan. Ces informations doivent être fournies par zone géographique, par segment de clientèle ou secteur d'activité ou selon d'autres concentrations de risques. Une banque doit indiquer en outre le montant de ses positions nettes importantes en monnaies étrangères.***
41. Une banque indique les concentrations importantes dans la répartition de ses actifs et dans la provenance de ses passifs, parce que cela constitue une information utile sur les risques potentiels liés à la réalisation des actifs et à la mise à la disposition de fonds pour la banque. Ces informations sont fournies par zone géographique, par segment de clientèle ou secteur d'activité, ou selon d'autres concentrations des risques jugées pertinentes pour la banque. En outre, il est important que la banque présente une analyse et une explication semblable pour ses éléments hors bilan. Les zones géographiques peuvent recouvrir un pays, un groupe de pays ou de régions dans un pays; les informations relatives à la clientèle, peuvent traiter de segments tels que l'État, le secteur public et les entreprises commerciales et autres entreprises. De telles informations s'ajoutent à toute information sectorielle imposée par IAS 14, Information sectorielle.
42. L'information relative aux expositions nettes importantes sur monnaies étrangères est également une indication utile du risque de pertes lié aux variations des cours de change.

#### PERTES SUR PRÊTS ET AVANCES

43. ***Une banque doit fournir les informations suivantes:***
- (a) ***la méthode comptable utilisée pour comptabiliser en charges et sortir du bilan les prêts et avances irrécouvrables;***
  - (b) ***les détails des mouvements de la provision pour pertes sur prêts et avances au cours de l'exercice. Elle doit indiquer séparément le montant comptabilisé en charge de l'exercice au titre des pertes sur prêts et avances irrécouvrables, le montant comptabilisé en charge de l'exercice au titre des prêts et avances sortis du bilan et le montant crédité dans l'exercice au titre des prêts et avances antérieurement passés en pertes qui ont été recouverts;***
  - (c) ***le montant global de la provision pour pertes sur prêts et avances à la date de clôture; et***
  - (d) ***le montant global au bilan des prêts et avances pour lesquels les intérêts ne sont pas comptabilisés et la méthode utilisée pour déterminer la valeur comptable de ces prêts et avances.***
44. ***Les montants réservés au titre des pertes sur prêts et avances en complément des pertes spécifiquement identifiées et des pertes potentielles relatives au portefeuille des prêts et avances dont l'existence est démontrée par l'expérience, doivent être comptabilisés comme des affectations de résultats non distribués. Tout crédit résultant de la réduction de ces montants a pour effet d'augmenter les résultats non distribués et n'entre pas dans la détermination du résultat net de l'exercice.***

**IAS 30**

45. Il est inévitable que, dans le cadre normal de leurs activités, les banques, subissent des pertes sur des prêts, avances ou autres facilités de crédit qui deviennent partiellement ou entièrement irrécouvrables. Le montant des pertes identifiées de façon individuelle est comptabilisé en charges, et porté en diminution de la valeur comptable de la catégorie de prêts et avances concernée, à titre de provision pour pertes sur prêts et avances. Le montant des pertes potentielles qui n'ont pas été identifiées de façon individuelle, dont l'expérience indique l'existence dans le portefeuille des prêts et avances, est également comptabilisé en charges, et porté en diminution de la valeur comptable de la totalité des prêts et avances, à titre de provision pour pertes sur prêts et avances. L'appréciation de ces pertes relève du jugement de la direction; toutefois, il est essentiel que celle-ci applique ces appréciations de façon cohérente et permanente d'un exercice à l'autre.
46. La situation ou la législation locale peut imposer ou permettre qu'une banque réserve des montants au titre des pertes sur prêts et avances au-delà des pertes identifiées de façon individuelle et des pertes potentielles dont l'expérience indique l'existence dans le portefeuille des prêts et avances. Pour le calcul du résultat net de l'exercice, ces montants ainsi réservés sont comptabilisés non pas comme des charges, mais comme des affectations des résultats non distribués. De même, tout crédit résultant de la réduction de tels montants a pour effet d'augmenter les résultats non distribués et n'entre pas dans le calcul du résultat net de l'exercice.
47. Les utilisateurs des états financiers d'une banque ont besoin de connaître l'effet des pertes sur prêts et avances, sur la situation financière et la performance de la banque; ainsi, ils peuvent mieux juger l'efficacité avec laquelle la banque a utilisé ses ressources. C'est pourquoi la banque indique le montant global de la provision pour pertes sur prêts et avances à la date de clôture, ainsi que les mouvements de la provision au cours de l'exercice. Les mouvements de la provision, y compris les montants antérieurement sortis du bilan qui ont été recouverts au cours de l'exercice, sont présentés séparément.
48. Une banque peut décider de ne pas comptabiliser d'intérêts à recevoir sur un prêt ou une avance, par exemple lorsque l'arriéré des intérêts dus ou du capital non remboursé excède un délai déterminé. Une banque indique le montant global des prêts et avances pour lesquels les intérêts ne sont pas comptabilisés et la base de détermination de la valeur comptable de ces prêts et avances à la date de clôture. Il est également souhaitable qu'une banque indique si elle comptabilise ou non les produits d'intérêts sur de tels prêts et avances et qu'elle précise l'effet de leur non-comptabilisation sur le compte de résultat.
49. Lorsque des prêts ou avances sont irrécouvrables, ils sont sortis du bilan et imputés sur la provision pour pertes. Dans certains cas, ils ne sont pas sortis du bilan tant que toutes les procédures juridiques nécessaires n'ont pas été achevées et que le montant définitif de la perte n'est pas déterminé. Dans d'autres cas, ils sont sortis du bilan plus tôt, par exemple lorsque l'emprunteur n'a versé aucun intérêt ou remboursé aucun montant en principal exigible pendant un délai déterminé. La date de sortie du bilan des prêts et avances irrécouvrables étant variable, le montant brut des prêts et avances et celui des provisions pour pertes peuvent varier considérablement dans des circonstances soient similaires. C'est pourquoi une banque indique sa politique en matière de sortie du bilan des prêts et avances irrécouvrables.

**RISQUES BANCAIRES GÉNÉRAUX**

50. ***Tout montant réservé au titre des risques bancaires généraux, y compris les pertes futures et autres risques imprévisibles ou éventualités, doit être présenté séparément comme une affectation des résultats non distribués. Tout crédit qui résulte de la réduction de ces montants a pour effet d'augmenter les résultats non distribués et n'entre pas dans la détermination du résultat net de l'exercice.***
51. La situation ou la législation locale peut imposer ou permettre qu'une banque réserve des montants au titre de risques bancaires généraux, comme des pertes futures ou d'autres risques imprévisibles, en complément des montants déterminés au titre des pertes sur prêts et avances conformément au paragraphe 45. Il se peut également qu'une banque doive ou puisse réserver des montants au titre des éventualités. Ces charges peuvent générer une surévaluation des passifs, une sous-évaluation des actifs ou une absence d'information sur des charges à payer et des provisions. Elles permettent de fausser le résultat net et les capitaux propres.

52. Le compte de résultat ne peut présenter une information pertinente et fiable sur la performance de la banque si le résultat net de l'exercice reflète les effets de montants réservés au titre des risques bancaires généraux ou des éventualités complémentaires ou des reprises de ces montants réservés, sans qu'une information ne soit fournie à leur propos. De même, le bilan ne peut fournir une information pertinente et fiable sur la situation financière d'une banque s'il comprend des passifs surévalués ou des actifs sous-évalués, ou des charges à payer et des provisions sans qu'une information ne soit fournie à leur propos.

#### ACTIFS DONNÉS EN GARANTIE

53. ***Une banque doit indiquer le montant global des passifs garantis ainsi que la nature et la valeur comptable des actifs donnés en garantie.***
54. Dans certains pays, les banques sont tenues, que ce soit par la loi ou la coutume nationale, de donner des actifs en garantie de certains dépôts et autres passifs. Les montants en cause sont souvent considérables, de sorte qu'ils sont susceptibles d'avoir un impact important sur l'appréciation de la situation financière de la banque.

#### ACTIVITÉS DE FIDUCIE

55. Les banques agissent souvent à titre de fiduciaire ou autre titre qui les conduit à détenir ou à placer des actifs au nom de particuliers, de fiducies, de régimes de retraite ou d'autres institutions. Lorsque la relation de fiduciaire ou autre relation analogue est juridiquement documentée, les actifs en cause n'appartiennent pas à la banque et, par conséquent, ne figurent pas dans son bilan. Si la banque exerce d'importantes activités de fiducie elle en fait mention dans ses états financiers, en indiquant l'importance de ces activités, étant donné que sa responsabilité pourrait être engagée en cas de manquement à ses devoirs de fiduciaire. À cet effet, les activités de fiducie exercées ne comprennent pas les dépôts en garde.

#### TRANSACTIONS AVEC DES PARTIES LIÉES

56. IAS 24, Informations relatives aux parties liées, traite généralement des informations à fournir au sujet des relations avec des parties liées et des transactions survenant entre une entreprise présentant les états financiers et ces parties liées. Dans certains pays, la loi ou les organismes de réglementation interdisent aux banques de conclure des transactions avec des parties liées, ou limitent l'exercice de ce droit tandis que dans d'autres pays de telles transactions sont permises. IAS 24 fournit des renseignements très pertinents quant à la présentation des états financiers des banques dans les pays qui autorisent de telles transactions.
57. Certaines transactions entre parties liées sont conclues à des conditions qui diffèrent de celles qui prévaudraient avec des parties indépendantes. Par exemple, une banque peut prêter à une partie liée une somme plus importante ou lui consentir des taux d'intérêt moindres qu'elle ne le ferait, dans des circonstances identiques par ailleurs, pour une partie indépendante; les avances ou dépôts peuvent circuler plus rapidement et de façon moins formelle entre parties liées qu'entre parties indépendantes. Même lorsque des transactions entre parties liées sont conclues dans le cadre normal de l'activité d'une banque, les informations concernant ces transactions répondent aux besoins des utilisateurs, et leur mention est imposée par IAS 24.
58. Lorsqu'une banque a conclu des transactions avec des parties liées, il convient d'indiquer la nature de la relation avec la partie liée, les types de transactions, et les caractéristiques des transactions nécessaires à la compréhension des états financiers de la banque. Parmi les éléments qui devraient normalement être indiqués pour se conformer à IAS 24, figurent la politique d'une banque quant aux prêts aux parties liées et le montant ou le pourcentage correspondant aux transactions avec les parties liées, en ce qui concerne:
- (a) chacun des prêts et avances, des dépôts et acceptations et des billets à ordre; l'information fournie peut inclure les montants totaux restant dus à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, ainsi que les avances, dépôts, remboursements et autres changements survenus au cours de l'exercice;

**IAS 31**

- (b) chacun des principaux types de produits, de charges d'intérêts et de commissions versées;
- (c) le montant de la charge comptabilisée dans l'exercice au titre des pertes sur prêts et avances, et le montant de la provision à la date de clôture; et
- (d) les engagements et éventualités irrévocables et les engagements provenant d'éléments hors bilan.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

59. *La présente Norme comptable internationale s'applique aux états financiers des banques des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1991.*

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 31  
(RÉVISÉE EN 2000)****Information financière relative aux participations dans des coentreprises**

IAS 31 a été approuvée par le Conseil en novembre 1990.

En novembre 1994, le texte de IAS 31 a été reformaté pour être présenté dans le format révisé qui a été adopté pour les Normes comptables internationales en 1991. Aucune modification substantielle n'a été apportée au texte approuvé à l'origine. Certains termes ont été changés afin de s'aligner sur les pratiques de l'IASC de l'époque.

En juillet 1998, les paragraphes 39 et 40 de IAS 31 ont été révisés et un nouveau paragraphe 41 a été ajouté pour être cohérents avec IAS 36, Dépréciation d'actifs.

En décembre 1998, les paragraphes 35 et 42 de IAS 31 ont été modifiés afin de remplacer les références relatives à IAS 25, Comptabilisation des placements, par des références à IAS 39, Instruments financiers: Comptabilisation et évaluation.

En mars 1999, IAS 10 (révisée en 1999), Evénements postérieurs à la date de clôture a modifié le paragraphe 45, dans un souci de cohérence avec les termes utilisés dans IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

En octobre 2000, le paragraphe 35 a été révisé dans un souci de cohérence avec d'autres paragraphes d'autres Normes comptables internationales. Le changement effectué au paragraphe 35, entre en vigueur lorsque l'entreprise applique IAS 39 pour la première fois.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 31:

- SIC 13: Entités contrôlées conjointement — apports non monétaires par des coentrepreneurs.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Champ d'application	1
Définitions	2-7
Formes de coentreprises	3
Accord contractuel	4-7

## IAS 31

Activités contrôlées conjointement	8-12
Actifs contrôlés conjointement	13-18
Entités contrôlées conjointement	19-37
États financiers consolidés d'un coentrepreneur	25-37
Traitement de référence — consolidation proportionnelle	25-31
Autre traitement autorisé — méthode de la mise en équivalence	32-34
Exceptions au traitement de référence et à l'autre traitement autorisé	35-37
États financiers individuels d'un coentrepreneur	38
Transactions entre un coentrepreneur et une coentreprise	39-41
Comptabilisation dans les états financiers d'un investisseur de sa participation dans une coentreprise	42
Gestionnaires de coentreprises	43-44
Informations à fournir	45-49
Date d'entrée en vigueur	50-52

Les dispositions normatives qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation des participations dans des coentreprises et à la présentation des actifs, passifs, produits et charges des coentreprises dans les états financiers des coentrepreneurs et des investisseurs, quelles que soient les structures ou les formes selon lesquelles sont menées les activités de la coentreprise.***

## DÉFINITIONS

2. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***Une coentreprise est un accord contractuel en vertu duquel deux parties ou plus conviennent d'exercer une activité économique sous contrôle conjoint.***

***Le contrôle est le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles d'une activité économique afin d'en obtenir des avantages.***

***Le contrôle conjoint est le partage en vertu d'un accord contractuel du contrôle d'une activité économique.***

***L'influence notable est le pouvoir de participer aux décisions de politique financière et opérationnelle d'une activité économique, mais ne constitue pas un contrôle ou un contrôle conjoint sur ces politiques.***

***Un coentrepreneur est un participant à une coentreprise qui exerce un contrôle conjoint sur celle-ci.***

***Un investisseur dans une coentreprise est un participant à une coentreprise et il n'exerce pas un contrôle conjoint sur celle-ci.***

## IAS 31

***La consolidation proportionnelle est une méthode de comptabilisation et de présentation selon laquelle la quote-part d'un coentrepreneur dans chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement est regroupée, ligne par ligne, avec les éléments similaires dans les états financiers du coentrepreneur ou est présentée sous des postes distincts dans les états financiers du coentrepreneur.***

***La méthode de la mise en équivalence est une méthode de comptabilisation et de présentation selon laquelle la participation dans une entité contrôlée conjointement est initialement enregistrée au coût et est ensuite ajustée pour prendre en compte les changements postérieurs à l'acquisition de la quote-part du coentrepreneur dans l'actif net de l'entité contrôlée conjointement. Le compte de résultat reflète la quote-part du coentrepreneur dans les résultats de l'entité contrôlée conjointement.***

*Formes de coentreprises*

3. Les coentreprises revêtent diverses formes et structures. La présente Norme identifie trois grandes catégories — les activités contrôlées conjointement, les actifs contrôlés conjointement et les entités contrôlées conjointement — qui sont généralement connues sous le nom de coentreprise et répondent à leur définition. Toutes les coentreprises partagent les caractéristiques suivantes:
  - (a) deux coentrepreneurs ou plus sont liés par un accord contractuel; et
  - (b) l'accord contractuel établit un contrôle conjoint.

*Accord contractuel*

4. L'existence d'un accord contractuel permet de distinguer les participations contrôlées conjointement des participations dans des entreprises associées sur lesquelles l'investisseur exerce une influence notable (voir IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées). Aux fins de la présente Norme, les activités qui ne font pas l'objet d'un accord contractuel pour établir le contrôle conjoint ne sont pas des coentreprises.
5. La preuve de l'accord contractuel peut être apportée de différentes façons, par exemple par un contrat conclu entre les coentrepreneurs ou le procès-verbal de leurs discussions. Dans certains cas, l'accord est incorporé dans les statuts ou dans les règlements de la coentreprise. Quelle qu'en soit la forme, l'accord contractuel est généralement constaté par écrit et traite de questions comme:
  - (a) l'activité, la durée et les obligations de communication financière de la coentreprise;
  - (b) la désignation du Conseil d'administration ou autre organe de direction similaire de la coentreprise et les droits de vote des coentrepreneurs;
  - (c) les apports en capital des coentrepreneurs; et
  - (d) le partage entre les coentrepreneurs de la production, des produits, charges ou résultats de la coentreprise.
6. L'accord contractuel établit le contrôle conjoint sur la coentreprise. Une telle disposition assure qu'aucun des coentrepreneurs pris individuellement n'est en mesure de contrôler unilatéralement l'activité. L'accord identifie les décisions qui sont essentielles à la réalisation des objectifs de la coentreprise et qui nécessitent le consentement de tous les coentrepreneurs et les décisions qui nécessitent le consentement d'une majorité spécifiée des coentrepreneurs.
7. L'accord contractuel peut identifier l'un des coentrepreneurs comme le gestionnaire ou le gérant de la coentreprise. Le gestionnaire ne contrôle pas la coentreprise mais agit en vertu des pouvoirs qui lui ont été délégués, conformément aux politiques financières et opérationnelles dont sont convenus les coentrepreneurs selon l'accord contractuel. Si le gestionnaire a le pouvoir de diriger les politiques financières et opérationnelles de l'activité économique, il contrôle la coentreprise et celle-ci est alors une filiale du gestionnaire et non une coentreprise.

## ACTIVITÉS CONTRÔLÉES CONJOINTEMENT

8. L'activité de certaines coentreprises implique l'utilisation des actifs et autres ressources des coentrepreneurs, plutôt que la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité, ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur utilise ses propres immobilisations corporelles et ses propres stocks. Il assume également ses propres charges et ses propres passifs et lève ses propres financements, qui représentent des obligations qui lui sont propres. Les activités de la coentreprise peuvent être réalisées par le personnel du coentrepreneur parallèlement aux activités similaires du coentrepreneur. L'accord de coentreprise prévoit généralement un mode de partage, entre les coentrepreneurs, des produits tirés de la vente de la production conjointe et de toute charge encourue en commun.
9. Un exemple d'activité contrôlée conjointement est celui où deux coentrepreneurs ou plus regroupent leurs activités, ressources et compétences pour produire, commercialiser et distribuer conjointement un produit particulier, tel un avion. Chacun des coentrepreneurs est chargé d'une partie du processus de fabrication. Chacun assume ses propres coûts et obtient une quote-part du produit de la vente de l'avion, quote-part déterminée conformément à l'accord contractuel.
10. ***En ce qui concerne sa participation dans les activités contrôlées conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers individuels et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés:***
  - (a) ***les actifs dont il a le contrôle et les passifs qu'il encourt; et***
  - (b) ***les charges qu'il encourt et sa quote-part des produits qu'il retire de la vente des biens ou des services de la coentreprise.***
11. Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont déjà comptabilisés dans les états financiers individuels du coentrepreneur et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.
12. Une comptabilité distincte peut ne pas être imposée à la coentreprise et des états financiers peuvent ne pas être préparés par celle-ci. Toutefois, les coentrepreneurs peuvent préparer des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

## ACTIFS CONTRÔLÉS CONJOINTEMENT

13. Certaines coentreprises impliquent le contrôle conjoint, et souvent la copropriété, par les coentrepreneurs d'un ou plusieurs actifs apportés ou acquis aux fins de la coentreprise et qui lui sont dévolus à ces fins. Les actifs servent à procurer des avantages aux coentrepreneurs. Chaque coentrepreneur peut prendre sa quote-part de la production générée par les actifs et assume une part convenue des charges encourues.
14. Ces coentreprises n'impliquent pas la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité ou d'une structure financière distincte des coentrepreneurs eux-mêmes. Chaque coentrepreneur exerce, par le moyen de sa quote-part dans l'actif contrôlé conjointement, un contrôle sur sa part dans les avantages économiques futurs.
15. De nombreuses activités dans les secteurs du pétrole, du gaz naturel et de l'extraction des minerais impliquent des actifs contrôlés conjointement; par exemple, un certain nombre de sociétés pétrolières peuvent contrôler et exploiter conjointement un oléoduc. Chaque coentrepreneur utilise l'oléoduc pour transporter son propre produit, en contrepartie de quoi il assume une part convenue des charges liées à l'activité de l'oléoduc. Un autre exemple d'actif contrôlé conjointement est celui de deux entreprises contrôlant conjointement un immeuble, chacune d'elles touchant une part des loyers reçus et assumant une part des charges.
16. ***En ce qui concerne sa participation dans des actifs contrôlés conjointement, un coentrepreneur doit comptabiliser dans ses états financiers individuels et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés:***
  - (a) ***sa quote-part dans les actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs;***
  - (b) ***tout passif qu'il encourt;***

## IAS 31

- (c) *sa quote-part dans tout passif qu'il encourt conjointement avec les autres coentrepreneurs de la coentreprise;*
  - (d) *tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part dans toute charge encourue par la coentreprise; et*
  - (e) *toute charge encourue au titre de sa participation dans la coentreprise.*
17. Pour ce qui concerne sa participation dans les actifs contrôlés conjointement, chaque coentrepreneur inclut dans sa comptabilité et comptabilise dans ses états financiers individuels et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés:
- (a) sa quote-part des actifs contrôlés conjointement, classée selon la nature des actifs et non comme une participation. Par exemple, la quote-part dans un oléoduc contrôlé conjointement est classée en tant qu'immobilisation corporelle;
  - (b) tout passif qu'il encourt, par exemple ceux qu'il a encouru pour financer sa quote-part des actifs;
  - (c) sa quote-part de tout passif encouru conjointement avec les autres coentrepreneurs relativement à la coentreprise;
  - (d) tout produit de la vente ou de l'utilisation de sa quote-part de la production de la coentreprise ainsi que sa quote-part de toute charge encourue par la coentreprise; et
  - (e) toute charge qu'il a encourue relativement à sa participation dans la coentreprise, par exemple celles qui sont liées au financement de sa participation dans les actifs et à la vente de sa quote-part de la production.

Étant donné que les actifs, passifs, produits et charges sont déjà comptabilisés dans les états financiers individuels du coentrepreneur et, par conséquent, dans ses états financiers consolidés, aucun ajustement ou autre procédure de consolidation n'est requis à l'égard de ces éléments lorsque le coentrepreneur présente des états financiers consolidés.

18. Le traitement des actifs contrôlés conjointement rend compte de la substance, de la réalité économique et, généralement, de la forme juridique de la coentreprise. La comptabilité distincte de la coentreprise peut se limiter aux charges qui sont encourues en commun par les coentrepreneurs et qui seront assumées in fine par ceux-ci en proportion des parts convenues. Il est possible de ne pas préparer d'états financiers pour la coentreprise, même si les coentrepreneurs préparent des comptes de gestion afin de pouvoir évaluer la performance de la coentreprise.

## ENTITÉS CONTRÔLÉES CONJOINTEMENT

19. Une entité contrôlée conjointement est une coentreprise qui implique la création d'une société par actions, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation. L'entité fonctionne de la même manière que toute autre entreprise, si ce n'est qu'un accord contractuel conclu entre les coentrepreneurs établit le contrôle conjoint sur l'activité économique de l'entité.
20. L'entité contrôlée conjointement contrôle les actifs de la coentreprise, encourt des passifs et des charges et réalise des produits. Elle peut passer des contrats en son nom propre et lever le financement nécessaire à l'activité de la coentreprise. Chaque coentrepreneur a droit à une quote-part dans les résultats de l'entité contrôlée conjointement, même si certaines entités contrôlées conjointement prévoient également le partage de la production de la coentreprise.
21. Un exemple courant d'entité contrôlée conjointement est celui de deux entreprises qui regroupent leurs activités dans un métier donné en transférant les actifs et passifs appropriés à une entité contrôlée conjointement. Un autre exemple est celui d'une entreprise qui débute une activité dans un pays étranger conjointement avec l'État ou un organisme public de ce pays, en établissant une entité distincte contrôlée conjointement par l'entreprise et l'État ou l'organisme public.

22. De nombreuses entités contrôlées conjointement sont en substance similaires aux coentreprises définies comme des activités contrôlées conjointement ou des actifs contrôlés conjointement. À titre d'exemple, les coentrepreneurs peuvent, pour des raisons fiscales ou autres, transférer un actif contrôlé conjointement, comme un oléoduc, à une entité contrôlée conjointement. De même, les coentrepreneurs peuvent apporter dans une entité contrôlée conjointement des actifs qui seront exploités conjointement. Certaines activités contrôlées conjointement impliquent également l'établissement d'une entité contrôlée conjointement pour traiter certains aspects de l'activité, par exemple la conception, la commercialisation, la distribution ou le service après-vente du produit.
23. Une entité contrôlée conjointement tient sa propre comptabilité et prépare et présente des états financiers de la même manière que les autres entreprises, conformément aux dispositions nationales et aux Normes comptables internationales appropriées.
24. Généralement, chaque coentrepreneur apporte de la trésorerie ou autres ressources à l'entité contrôlée conjointement. Ces apports sont compris dans la comptabilité du coentrepreneur et comptabilisés dans ses états financiers individuels comme une participation dans l'entité contrôlée conjointement.

#### *États financiers consolidés d'un coentrepreneur*

#### Traitement de référence — consolidation proportionnelle

25. ***Dans ses états financiers consolidés, un coentrepreneur doit présenter sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant l'un des deux modes de présentation de la consolidation proportionnelle.***
26. Lors de la présentation, dans ses états financiers consolidés, de sa participation dans une entité contrôlée conjointement, il est essentiel qu'un coentrepreneur rende compte de la substance et de la réalité économique de l'accord, plutôt que de la structure ou de la forme particulière de la coentreprise. Dans une entité contrôlée conjointement, un coentrepreneur contrôle sa part des avantages économiques futurs par le biais de sa quote-part des actifs et passifs de la coentreprise. Cette substance et cette réalité économique sont traduites dans les états financiers consolidés du coentrepreneur, lorsque le coentrepreneur présente sa participation dans les actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement en utilisant l'un des deux formats de présentation de la consolidation proportionnelle décrits au paragraphe 28.
27. L'application de la consolidation proportionnelle signifie que le bilan consolidé du coentrepreneur inclut sa quote-part des actifs contrôlés conjointement et sa quote-part des passifs dont il est conjointement responsable. Le compte de résultat consolidé du coentrepreneur comprend sa quote-part des produits et charges de l'entité contrôlée conjointement. De nombreuses procédures qui conviennent à l'application de la consolidation proportionnelle sont similaires aux procédures utilisées pour la consolidation des participations dans des filiales, lesquelles sont exposées dans IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales.
28. Différents formats de présentation peuvent être utilisés pour la consolidation proportionnelle. Le coentrepreneur peut regrouper, ligne par ligne, sa quote-part de chacun des actifs, passifs, produits et charges de l'entité contrôlée conjointement avec les éléments similaires dans ses états financiers consolidés. Par exemple, il peut regrouper sa quote-part des stocks de l'entité contrôlée conjointement avec les stocks du groupe consolidé et sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement avec les éléments correspondants du groupe consolidé. Ou bien, le coentrepreneur peut inclure des postes distincts, dans ses états financiers consolidés, pour sa quote-part des actifs, passifs, charges et produits de l'entité contrôlée conjointement. Par exemple, il peut faire apparaître, de façon séparée, sa quote-part des actifs courants de l'entité contrôlée conjointement de façon séparée parmi les actifs courants du groupe consolidé; il peut présenter sa quote-part des immobilisations corporelles de l'entité contrôlée conjointement parmi les immobilisations corporelles du groupe consolidé. Ces deux formats de présentation aboutissent à la présentation de montants identiques au titre du résultat net et de chaque grande catégorie d'actifs, passifs, produits et charges. Les deux formats sont acceptables aux fins de la présente Norme.
29. Quel que soit le format retenu pour la consolidation proportionnelle, il ne convient pas de compenser des actifs et des passifs en déduisant d'autres passifs ou actifs ou des produits et des charges en déduisant d'autres charges ou produits, à moins qu'un droit de compenser existe et que la compensation représente la réalisation attendue de l'actif ou le règlement attendu du passif.

## IAS 31

30. ***Un coentrepreneur doit cesser d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir le contrôle conjoint d'une entité contrôlée conjointement.***
31. Le coentrepreneur cesse d'utiliser la consolidation proportionnelle à compter de la date à laquelle il cesse de partager le contrôle conjoint de l'entité. Cela peut se produire, par exemple, lorsque le coentrepreneur sort sa participation ou lorsque l'entité contrôlée conjointement se voit imposer des restrictions externes telles qu'elle n'est plus en mesure d'atteindre ses objectifs.

## Autre traitement autorisé — méthode de la mise en équivalence

32. ***Dans ses états financiers consolidés, un coentrepreneur doit présenter sa participation dans une entité contrôlée conjointement en utilisant la méthode de la mise en équivalence.***
33. Certains coentrepreneurs utilisent la méthode de la mise en équivalence décrite dans IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées, pour présenter leurs participations dans des entités contrôlées conjointement. L'utilisation de la méthode de la mise en équivalence est préconisée par ceux qui font valoir qu'il est inapproprié de regrouper des éléments contrôlés avec des éléments contrôlés conjointement, et par ceux qui estiment que les coentrepreneurs exercent une influence notable, et non un contrôle conjoint, sur une entité contrôlée conjointement. La présente Norme ne recommande pas d'utiliser la méthode de la mise en équivalence parce que la consolidation proportionnelle rend mieux compte de la substance et de la réalité économique de la participation d'un coentrepreneur dans une entité contrôlée conjointement, c'est-à-dire du contrôle du coentrepreneur sur sa quote-part des avantages économiques futurs. Néanmoins, la présente Norme permet l'utilisation de la méthode de la mise en équivalence comme autre traitement autorisé aux fins de la présentation des participations dans des entités contrôlées conjointement.
34. ***Le coentrepreneur doit cesser d'utiliser la méthode de la mise en équivalence à compter de la date à laquelle il cesse d'avoir un contrôle conjoint, ou d'exercer une influence notable, sur l'entité contrôlée conjointement.***

## Exceptions au traitement de référence et à l'autre traitement autorisé

35. ***Un coentrepreneur doit comptabiliser les participations suivantes selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation:***
- (a) ***une participation dans une entité contrôlée conjointement qui est acquise et détenue exclusivement en vue de sa cession ultérieure dans un avenir proche; et***
  - (b) ***une participation dans une entité contrôlée conjointement soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds au coentrepreneur.***
36. L'utilisation de la consolidation proportionnelle ou de la méthode de la mise en équivalence n'est pas appropriée lorsque la participation dans une entité contrôlée conjointement est acquise et détenue exclusivement en vue de sa sortie ultérieure dans un avenir proche. Ceci n'est pas non plus approprié lorsque l'entité contrôlée conjointement est soumise à des restrictions durables fortes qui limitent de façon importante sa capacité à transférer des fonds au coentrepreneur.
37. ***À compter de la date à laquelle une entité contrôlée conjointement devient une filiale d'un coentrepreneur, le coentrepreneur comptabilise sa participation selon IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales.***

## États financiers individuels d'un coentrepreneur

38. Dans de nombreux pays, le coentrepreneur est tenu, en vertu de dispositions juridiques ou autres, de présenter des états financiers individuels. De tels états financiers individuels sont préparés afin de répondre à divers besoins, de sorte que les pratiques en matière d'information financière varient selon les pays. Par conséquent, la présente Norme n'indique aucune préférence pour un traitement particulier.

## TRANSACTIONS ENTRE UN COENTREPRENEUR ET UNE COENTREPRISE

39. *Lorsqu'un coentrepreneur apporte ou vend des actifs à une coentreprise, la comptabilisation de tout partie d'un profit ou d'une perte quelconque découlant de la transaction doit traduire la substance de la transaction. Tant que la coentreprise conserve les actifs, et à la condition que le coentrepreneur ait transféré les principaux risques et avantages rattachés au droit de propriété, le coentrepreneur doit comptabiliser uniquement la partie du profit ou de la perte qui est attribuable aux participations des autres coentrepreneurs <sup>(1)</sup>. Le coentrepreneur doit comptabiliser le montant intégral de toute perte lorsque l'apport ou la vente révèle une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur.*
40. *Lorsqu'un coentrepreneur achète des actifs à une coentreprise, le coentrepreneur ne doit pas comptabiliser sa quote-part des profits de la coentreprise dans la transaction jusqu'à ce qu'il revende les actifs à un tiers indépendant. Un coentrepreneur doit comptabiliser sa quote-part des pertes découlant de ces transactions de la même façon que les profits, si ce n'est que les pertes doivent être comptabilisées immédiatement lorsqu'elles représentent une diminution de la valeur nette de réalisation des actifs courants ou une perte de valeur*
41. Pour apprécier si une transaction entre un coentrepreneur et une coentreprise donne une indication de la dépréciation d'un actif, le coentrepreneur détermine la valeur recouvrable de l'actif selon IAS 36, Dépréciation d'actifs. Afin de déterminer la valeur d'utilité, les flux de trésorerie futurs attendus de l'actif sont estimés sur la base de l'utilisation continue de l'actif et de sa sortie in fine par la coentreprise.

## COMPTABILISATION, DANS LES ÉTATS FINANCIERS D'UN INVESTISSEUR, DE SA PARTICIPATION DANS UNE COENTREPRISE

42. *Un investisseur qui détient une participation dans une coentreprise sans la contrôler conjointement doit comptabiliser sa participation dans ses états financiers consolidés selon IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluations ou bien, s'il exerce une influence notable sur la coentreprise selon IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées. Dans les états financiers individuels d'un investisseur qui émet des états financiers consolidés, il peut également comptabiliser la participation au coût.*

## GESTIONNAIRES DE COENTREPRISES

43. *Les gestionnaires ou les gérants d'une coentreprise doivent comptabiliser leurs rémunérations selon IAS 18, Produits des activités ordinaires.*
44. Un ou plusieurs coentrepreneurs peuvent agir à titre de gestionnaire ou de gérant d'une coentreprise. Les gestionnaires reçoivent généralement des rémunération de gestion pour de telles fonctions. Les rémunérations sont comptabilisées en charges par la coentreprise.

## INFORMATIONS À FOURNIR

45. *Un coentrepreneur doit indiquer, séparément du montant déterminé pour les autres éventualités, le montant global déterminé pour les éventualités suivantes, à moins que la probabilité de perte ne soit très faible:*
- (a) *toute éventualité encourue par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part dans chacune des éventualités encourues conjointement avec d'autres coentrepreneurs;*
  - (b) *sa quote-part des éventualités des coentreprises elles-mêmes, pour lesquelles il pourrait être éventuellement responsable; et*
  - (c) *les éventualités qui découlent du fait que le coentrepreneur est éventuellement responsable des passifs des autres coentrepreneurs d'une coentreprise.*

<sup>(1)</sup> Voir également SIC 13: Entités contrôlées conjointement — apports non monétaires par des coentrepreneurs.

**IAS 33**

46. *Un coentrepreneur doit indiquer, séparément du montant des autres engagements, le montant global des engagements suivants au titre de ses participations dans des coentreprises:*
- (a) *tout engagement en capital pris par le coentrepreneur au titre de ses participations dans des coentreprises et sa quote-part dans les engagements en capital pris conjointement avec d'autres coentrepreneurs; et*
  - (b) *sa quote-part dans les engagements en capital pris par les coentreprises elles-mêmes.*
47. *Un coentrepreneur doit fournir la liste et la description de ses participations dans des coentreprises importantes, ainsi que la quote-part d'intérêt détenue dans des entités contrôlées conjointement. Un coentrepreneur, qui présente ses participations dans des entités contrôlées conjointement en ayant recours soit à l'intégration proportionnelle par regroupement des éléments ligne par ligne, soit à la méthode de la mise en équivalence, doit indiquer les montants globaux respectifs des actifs courants, actifs non courant, passifs courants, passifs non courants, produits et charges se rapportant à ses participations dans des coentreprises.*
48. *Un coentrepreneur qui ne publie pas d'états financiers consolidés parce qu'il n'a pas de filiale, doit présenter les informations imposées par les paragraphes 45, 46 et 47.*
49. Il convient qu'un coentrepreneur qui ne publie pas d'états financiers consolidés parce qu'il n'a pas de filiale, présente, à l'égard de ses participations dans des coentreprises, les mêmes informations que celles fournies par les coentrepreneurs qui publient des états financiers consolidés.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

50. *À l'exception des paragraphes 39, 40 et 41, la présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1992.*
51. *Les paragraphes 39, 40 et 41 entrent en vigueur lorsque IAS 36 entre en vigueur — c'est-à-dire pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999, à moins que IAS 36 ne soit appliquée lors des exercices précédents.*
52. Les paragraphes 39 et 40 de la présente Norme ont été approuvés en juillet 1998 pour remplacer les paragraphes 39 et 40 de IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises, reformatée en 1994. Le paragraphe 41 de la présente Norme a été ajouté en juillet 1998 entre les paragraphes 40 et 41 de IAS 31 reformatée en 1994.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 33****Résultat par action**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASC en janvier 1997 et entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998.

En 1999, le paragraphe 45 a été modifié afin de remplacer les références à IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, par des références à IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture.

Une interprétation du SIC fait références à IAS 33.

— SIC-24: Résultat par action — Instruments financiers et autres contrats qui peuvent être réglés en actions.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-5
Entreprises dont les actions sont cotées	1-3
Entreprises dont les actions ne sont pas cotées	4-5
Définitions	6-9
Évaluation	10-42
Résultat de base par action	10-23
Résultat — de base	11-13
Par action — de base	14-23
Résultat dilué par action	24-42
Résultat — dilué	26-28
Par action — dilué	29-37
Actions ordinaires potentielles dilutives	38-42
Retraitement	43-46
Présentation	47-48
Informations à fournir	49-52
Date d'entrée en vigueur	53

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire les principes de détermination et de présentation du résultat par action pour améliorer les comparaisons de la performance entre différentes entreprises sur le même exercice et entre différents exercices pour la même entreprise. La présente Norme se concentre sur le dénominateur du calcul du résultat par action. Bien que les chiffres de résultat par action présentent des limites en raison de l'emploi de méthodes comptables différentes pour déterminer le «résultat», un dénominateur déterminé de façon cohérente et permanente améliore l'information financière.

## CHAMP D'APPLICATION

*Entreprises dont les actions sont cotées*

1. ***La présente Norme doit être appliquée par les entreprises dont les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles sont cotées et par les entreprises qui sont dans un processus d'émission d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles sur des marchés publics de valeurs mobilières.***

## IAS 33

2. **Lorsque les états financiers individuels de la mère et les états financiers consolidés sont tous deux présentés, les informations demandées par la présente Norme doivent être uniquement présentées sur la base d'informations consolidées.**
3. Les utilisateurs des états financiers d'une mère sont généralement intéressés par les résultats du groupe dans son ensemble et ont besoin de les connaître.

*Entreprises dont les actions ne sont pas cotées*

4. **Une entreprise dont ni les actions ordinaires ni les actions ordinaires potentielles ne sont cotées mais qui présente un résultat par action doit le calculer et fournir les informations conformément à la présente Norme.**
5. Une entreprise dont ni les actions ordinaires ni les actions ordinaires potentielles ne sont cotées n'est pas tenue de fournir des informations sur le résultat par action. Toutefois, la comparabilité de l'information financière entre entreprises est maintenue si l'entreprise qui choisit de fournir des informations sur le résultat par action le calcule conformément aux principes exposés dans la présente Norme.

## DÉFINITIONS

6. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Une action ordinaire est un instrument de capitaux propres qui est subordonné à toutes les autres catégories d'instruments de capitaux propres.**

**Une action ordinaire potentielle est un instrument financier ou autre contrat qui peut donner à son détenteur droit à des actions ordinaires.**

**Les bons de souscription d'actions ou les options sont des instruments financiers qui donnent à leur détenteur le droit d'acheter des actions ordinaires.**

7. Les actions ordinaires ne participent au résultat net de l'exercice qu'après les autres catégories d'actions telles que les actions préférentielles. Une entreprise peut avoir plus d'une catégorie d'actions ordinaires. Les actions ordinaires de la même catégorie ont les mêmes droits à recevoir des dividendes.
8. Exemples d'actions ordinaires potentielles:
  - (a) les instruments d'emprunt ou de capitaux propres, y compris les actions préférentielles, qui sont convertibles en actions ordinaires;
  - (b) les bons de souscription d'actions et les options;
  - (c) les plans d'avantages du personnel qui permettent à celui-ci de recevoir une partie de sa rémunération sous forme d'actions ordinaires et les autres plans d'achat d'actions; et
  - (d) les actions qui seront émises si certaines conditions résultant d'engagements contractuels, tels que l'achat d'une entreprise ou d'autres actifs, sont remplies.
9. **Les termes suivants ont la signification indiquée dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation:**

**Un instrument financier est tout contrat qui donne lieu à la fois à un actif financier d'une entreprise et à un passif financier ou à un instrument de capitaux propres d'une autre entreprise.**

**Un instrument de capitaux propres est tout contrat mettant en évidence un intérêt résiduel dans les actifs d'une entreprise après déduction de tous ses passifs.**

**La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre parties bien informées consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.**

## ÉVALUATION

## Résultat de base par action

10. **Le résultat de base par action doit être calculé en divisant le résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires par le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice.**

## Résultat de base

11. **Pour le calcul du résultat de base par action, le résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires doit être le résultat net de l'exercice après déduction des dividendes préférentiels.**
12. Tous les éléments de produits et de charges comptabilisés au cours d'un exercice, y compris la charge d'impôt sur le résultat, les éléments extraordinaires et les intérêts minoritaires entrent dans la détermination du résultat net de l'exercice (voir IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables). Le montant du résultat net attribuable aux actionnaires privilégiés, y compris les dividendes préférentiels de l'exercice, est déduit du bénéfice net de l'exercice (ou ajouté à la perte nette de l'exercice) pour calculer le résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires.
13. Le montant des dividendes préférentiels qui est déduit du résultat net de l'exercice est:
- le montant de tout dividende préférentiel sur des actions préférentielles à dividende non cumulatif décidés au titre de l'exercice; et
  - le montant intégral des dividendes préférentiels dus au titre des actions préférentielles à dividendes cumulatifs de l'exercice, que ces dividendes aient été ou non décidés. Le montant des dividendes préférentiels pour l'exercice n'inclut pas le montant des dividendes préférentiels revenant aux actions préférentielles à dividende cumulatif, versés ou décidés au cours de l'exercice, au titre d'exercices antérieurs.

## Par action de base

14. **Pour le calcul du résultat de base par action, le nombre d'actions ordinaires doit être le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice.**
15. Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice reflète le fait que le montant du capital a pu varier au cours de l'exercice du fait d'un nombre plus ou moins important d'actions en circulation à tout moment. C'est le nombre d'actions ordinaires en circulation en début d'exercice, ajusté du nombre d'actions ordinaires rachetées ou émises au cours de l'exercice, multiplié par un facteur de pondération en fonction du temps. Ce facteur de pondération est égal au nombre de jours où les actions spécifiques sont en circulation par rapport au nombre total de jours de l'exercice; dans bon nombre de cas, une approximation raisonnable de la moyenne pondérée est adéquate.

## Exemple — Nombre moyen pondéré d'actions

		Actions émises	Actions propres	Actions en circulation
1 <sup>er</sup> janvier 20X1	Solde à l'ouverture de l'exercice	2 000	300	1 700
31 mai 20X1	Émission d'actions nouvelles en contrepartie de trésorerie	800	—	2 500
1 <sup>er</sup> décembre 20X1	Rachat d'actions propres en trésorerie	—	250	2 250
31 décembre 20X1	Solde à la clôture de l'exercice	2 800	550	2 250

Calcul du nombre moyen pondéré:  
 $(1\ 700 \times 5/12) + (2\ 500 \times 6/12) + (2\ 250 \times 1/12) = 2\ 146$  actions, ou  
 $(1\ 700 \times 12/12) + (800 \times 7/12) - (250 \times 1/12) = 2\ 146$  actions

**IAS 33**

16. Dans la plupart des cas, les actions sont incluses dans le nombre moyen pondéré d'actions à compter de la date à laquelle le prix doit être versé (qui est le plus souvent la date d'émission), par exemple:
- (a) les actions ordinaires émises en contrepartie de trésorerie sont incluses lorsque la trésorerie est exigible;
  - (b) les actions ordinaires émises lors du réinvestissement volontaire des dividendes en actions ordinaires ou préférentielles sont incluses à la date de paiement du dividende;
  - (c) les actions ordinaires résultant de la conversion d'un instrument d'emprunt en actions ordinaires sont incluses à la date à laquelle l'intérêt cesse de courir;
  - (d) les actions ordinaires émises en remplacement de l'intérêt ou du principal sur d'autres instruments financiers sont incluses à la date à laquelle l'intérêt cesse de courir;
  - (e) les actions ordinaires émises en échange du règlement d'un passif de l'entreprise sont incluses à la date du règlement;
  - (f) les actions ordinaires émises en contrepartie de l'acquisition d'un actif autre que de la trésorerie sont incluses à la date de comptabilisation de l'acquisition; et
  - (g) les actions ordinaires émises pour des services rendus à l'entreprise sont incluses lorsque ces services sont rendus.

Dans ces cas et dans d'autres, le moment de l'inclusion des actions ordinaires est déterminé par les caractéristiques et conditions spécifiques de leur émission. Une attention particulière doit être accordée à la substance de tout contrat associé à l'émission.

17. Les actions ordinaires émises lors d'un regroupement d'entreprise qui est une acquisition sont incluses dans le nombre moyen pondéré d'actions à la date de l'acquisition car l'acquéreur incorpore les résultats des opérations de la société rachetée dans son compte de résultat, à compter de la date d'acquisition. Les actions ordinaires émises lors d'un regroupement d'entreprise qui est une mise en commun d'intérêts sont incluses dans le calcul du nombre moyen pondéré d'actions pour tous les exercices présentés, car les états financiers de l'entreprise regroupée sont établis comme si l'entité regroupée avait toujours existé. Par conséquent le nombre d'actions ordinaires pris en compte pour le calcul du résultat de base par action, dans un regroupement d'entreprises qui est une mise en commun d'intérêts est le total du nombre moyen pondéré d'actions des entreprises regroupées, ajusté en équivalent actions de l'entreprise dont les actions sont en circulation après le regroupement.
18. Lorsque les actions ordinaires sont émises sous une forme partiellement libérée, ces actions partiellement libérées sont traitées comme une fraction d'une action ordinaire dans le rapport de leur droit à dividendes de l'exercice comparé au droit à dividende de l'exercice d'une action ordinaire entièrement libérée.
19. Les actions ordinaires qui peuvent être émises lorsque certaines conditions seront remplies (actions dont l'émission est éventuelle) sont considérées comme des actions en circulation et prises en compte dans le calcul du résultat de base par action à partir de la date où toutes les conditions nécessaires ont été remplies. Les actions ordinaires en circulation qui peuvent être restituées (susceptible d'être rappelées) sont traitées comme des actions dont l'émission est éventuelle.
20. ***Le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de l'exercice et pour tous les exercices présentés doit être ajusté pour tenir compte d'événements, autres que la conversion d'actions ordinaires potentielles, qui ont changé le nombre d'actions ordinaires en circulation sans qu'il y ait eu de changement correspondant dans les ressources.***
21. Des actions ordinaires peuvent être émises, ou le nombre d'actions en circulation peut être réduit, sans qu'il y ait modification correspondante des ressources. On peut citer, à titre d'exemple:
- (a) une émission par capitalisation des bénéfices ou émission d'actions gratuites (appelée dans certains pays dividendes en actions);

- (b) un élément gratuit dans toute autre émission, par exemple un élément gratuit dans le cadre d'une émission de droits au profit des actionnaires existants;
- (c) un fractionnement d'actions; et
- (d) un fractionnement inversé d'actions (regroupement d'actions).
22. Dans une capitalisation ou émission d'actions gratuites, ou dans un fractionnement d'actions, des actions ordinaires sont émises au profit des actionnaires existants sans autre contrepartie. Le nombre des actions ordinaires en circulation augmente donc sans augmentation des ressources. Le nombre d'actions ordinaires en circulation avant l'événement est ajusté au prorata de la modification du nombre d'actions ordinaires en circulation comme si l'événement s'était produit à l'ouverture du premier exercice présenté. Ainsi, lors de l'attribution de deux actions gratuites pour une action existante, le nombre d'actions en circulation avant l'émission est multiplié par trois pour obtenir le nouveau nombre total d'actions, ou par deux pour celui des actions nouvelles.
23. En application du paragraphe 21 (b) ci-dessus, l'émission d'actions ordinaires lors de l'exercice ou de la conversion d'actions ordinaires potentielles ne donnera généralement pas lieu à un élément gratuit puisque les actions ordinaires potentielles auront généralement été émises à leur valeur intégrale, entraînant une variation proportionnelle des ressources disponibles pour l'entreprise. Dans une émission de droits, le prix d'exercice est souvent inférieur à la juste valeur des actions. Par conséquent, une telle émission de droits inclut un élément gratuit. Le nombre d'actions ordinaires à prendre en compte dans le calcul du résultat de base par action pour tous les exercices antérieurs à l'émission de droits est le nombre d'actions ordinaires en circulation avant l'émission multiplié par le facteur suivant:

Juste valeur par action immédiatement antérieure à l'exercice des droits

Juste valeur théorique par action hors droits

On calcule la juste valeur théorique par action hors droits en additionnant la juste valeur globale des actions immédiatement avant l'exercice des droits avec le produit de l'exercice des droits, puis en divisant par le nombre d'actions en circulation après l'exercice des droits. Lorsque les droits font eux-mêmes l'objet d'une cotation distincte de celle des actions avant la date d'exercice, la juste valeur à retenir pour ce calcul est établie à la clôture du dernier jour au cours duquel les actions sont négociées avec les droits.

Exemple — Émission d'actions gratuites

Bénéfice net de l'exercice 20X0	180
Bénéfice net de l'exercice 20X1	600
Actions ordinaires en circulation jusqu'au 30 septembre 20X1	200
Émission d'actions gratuites du 1 <sup>er</sup> octobre 20X1	2 actions ordinaires pour chaque action ordinaire en circulation au 30 septembre 20X1 $200 \times 2 = 400$
Résultat par action de l'exercice 20X1	$\frac{600}{(200 + 400)} = 1,00$
Résultat ajusté par action de l'exercice 20X0	$\frac{180}{(200 + 400)} = 0,30$

Dans la mesure où l'émission d'actions gratuites est une émission sans contrepartie, elle est traitée comme si elle s'était produite avant l'ouverture de l'exercice 20X0 qui est le premier exercice présenté.



- (b) le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation est majoré du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires qui auraient été en circulation s'il y avait eu conversion de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives.

#### Résultat dilué

26. **Pour calculer le résultat dilué par action, le montant du résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires, calculé selon le paragraphe 11, doit être ajusté de l'effet après impôt:**
- (a) **de tout dividende au titre des actions ordinaires potentielles dilutives qui ont été déduits pour obtenir le bénéfice net attribuable aux actionnaires ordinaires, calculé selon le paragraphe 11;**
- (b) **des intérêts comptabilisés au cours de l'exercice pour les actions ordinaires potentielles dilutives; et**
- (c) **de tout autre changement dans les produits ou charges qui résulterait de la conversion des actions ordinaires potentielles dilutives.**
27. Après la conversion des actions ordinaires potentielles en actions ordinaires, les dividendes, intérêts et autres produits ou charges associés à ces actions ordinaires potentielles ne seront plus encourus. En revanche, les nouvelles actions ordinaires donneront droit à participer au bénéfice net attribuable aux actionnaires ordinaires. Par conséquent, le bénéfice net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires calculé selon le paragraphe 11 est augmenté du montant des dividendes, intérêts et autres produits ou charges qui seront économisés du fait de la conversion des actions ordinaires potentielles dilutives en actions ordinaires. Les charges associées aux actions ordinaires potentielles incluent les frais et primes positives ou négatives pris en compte pour l'ajustement du rendement (voir IAS 32). Les montants des dividendes, intérêts et autres produits ou charges sont ajustés de tous impôts supportés par l'entreprise, qui leur sont attribuables.

#### Exemple — Obligations convertibles

Bénéfice net	1 004
Actions ordinaires en circulation	1 000
Résultat de base par action	1,0
Obligations convertibles	100
Chaque bloc de 10 obligations est convertible en trois actions ordinaires	
Charge d'intérêt de l'exercice au titre de la composante dette de l'obligation convertible	10
Impôt courant et différé afférent à la charge d'intérêt	4

Note: La charge d'intérêt comprend l'amortissement de la prime de remboursement résultant de la comptabilisation initiale de la composante dettes (voir IAS 32).

Bénéfice net ajusté	$1\ 004 + 10 - 4 = 1\ 010$
Nombre d'actions ordinaires résultant de la conversion d'obligations	30
Nombre d'actions ordinaires pris en compte dans le calcul du résultat dilué par action	$1\ 000 + 30 = 1\ 030$
Résultat dilué par action	$\frac{1\ 000}{1\ 030} = 0,98$

## IAS 33

28. La conversion de certaines actions ordinaires potentielles peut entraîner des variations significatives des autres produits ou charges. Par exemple, la réduction de la charge d'intérêt liée aux actions ordinaires potentielles et l'accroissement du bénéfice net en résultant pour l'exercice peut conduire à une augmentation des charges liées à un plan d'intéressement non discrétionnaire pour les membres du personnel. Pour le calcul du résultat dilué par action, le résultat net de l'exercice est ajusté de toutes variations des produits ou charges qui en découlent.

## Par action — dilué

29. ***Pour le calcul du résultat dilué par action, le nombre d'actions ordinaires doit être le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires calculé selon les paragraphes 14 et 20, majoré du nombre moyen pondéré d'actions ordinaires qui seraient émises lors de la conversion en actions ordinaires de toutes les actions ordinaires potentielles dilutives. Il faut considérer que les actions ordinaires potentielles dilutives ont été converties en actions ordinaires au début de l'exercice ou à la date d'émission des actions ordinaires potentielles si elle est ultérieure.***
30. Le nombre d'actions ordinaires qui seraient émises lors de la conversion d'actions ordinaires potentielles dilutives est déterminé à partir des caractéristiques des actions ordinaires potentielles. Le calcul retient le taux de conversion ou le prix d'exercice le plus avantageux du point de vue du détenteur des actions ordinaires potentielles.
31. Comme dans le calcul du résultat de base par action, les actions ordinaires dont l'émission est conditionnée à la survenance de certains événements doivent être considérées comme étant en circulation et incluses dans le calcul du résultat dilué par action si les conditions ont été réunies (si les événements se sont produits). Les actions dont l'émission est éventuelle sont prises en compte à l'ouverture de l'exercice (ou à la date du contrat relatif aux actions éventuelles si elle est postérieure). Si les conditions n'ont pas été réunies, le nombre d'actions dont l'émission est éventuelle inclus dans le calcul du résultat dilué par action est fondé sur le nombre d'actions qui seraient à émettre si la date de clôture de l'exercice était la fin de la période d'éventualité. Le retraitement n'est pas autorisé si les conditions ne sont pas remplies à l'expiration de la période d'éventualité. Les dispositions de ce paragraphe s'appliquent également aux actions ordinaires potentielles dont l'émission dépend de la réalisation de certaines conditions (actions ordinaires potentielles dont l'émission est éventuelle).
32. Une filiale, une coentreprise ou une entreprise associée peut émettre des actions ordinaires potentielles convertibles soit en actions ordinaires de la filiale, coentreprise ou entreprise associée, soit en actions ordinaires de l'entreprise présentant les états financiers. Si ces actions ordinaires potentielles de la filiale, coentreprise ou entreprise associée ont un effet dilutif sur le résultat de base par action consolidé de l'entreprise présentant les états financiers, elles sont prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action.
33. ***Pour calculer son résultat dilué par action, une entreprise doit supposer que les options dilutives et les autres actions ordinaires potentielles dilutives de l'entreprise ont été exercées. Le produit supposé de ces émissions doit être considéré comme ayant été reçu de l'émission d'actions à la juste valeur. La différence entre le nombre d'actions émises et le nombre d'actions qui auraient été émises à la juste valeur doit être traitée comme une émission d'actions ordinaires sans contrepartie.***
34. À cet effet, la juste valeur est calculée sur la base du prix moyen des actions ordinaires durant l'exercice.
35. Les options de souscription d'actions et autres conventions d'achat d'actions sont dilutives lorsque leur conséquence serait l'émission d'actions ordinaires à un prix inférieur à la juste valeur. Le montant de la dilution est égal à la juste valeur diminuée du prix d'émission. Par conséquent, pour calculer le résultat dilué par action, chaque convention est considérée comme étant composée de:
- (a) un contrat portant sur l'émission d'un certain nombre d'actions ordinaires à leur juste valeur moyenne au cours de l'exercice. Les actions à émettre étant évaluées à leur juste prix, sont supposées être ni dilutives ni anti-dilutives. Elles ne sont pas prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action; et

- (b) un contrat portant sur l'émission sans contrepartie des actions ordinaires restantes. Ces actions ordinaires ne génèrent aucun produit et n'ont aucun effet sur le bénéfice net attribuable aux actions ordinaires en circulation. Ces actions ont donc un effet dilutif et sont rajoutées au nombre d'actions ordinaires en circulation dans le calcul du résultat dilué par action.

Exemple — Effet des options de souscription d'actions sur le résultat par action dilué

Bénéfice net de l'exercice 20X1	1 200 000		
Nombre moyen pondéré d'actions ordinaires en circulation au cours de 20X1	500 000 actions		
Juste valeur moyenne d'une action ordinaire au cours de 20X1	20,00		
Nombre moyen pondéré d'actions découlant d'options au cours de 20X1	100 000 actions		
Prix d'exercice des actions découlant d'options au cours de 20X1	15,00		
Calcul du résultat par action			
	par action	résultat	actions
Bénéfice net pour 20X1		1 200 000	
Nombre moyen pondéré d'actions en circulation en 20X1			500 000
<b>Résultat de base par action</b>	2,40		
Nombre d'actions sous options			100 000
Nombre d'actions qui auraient été émises à la juste valeur (100 000 × 15,00)/20,00		(*)	(75 000)
<b>Résultat dilué par action</b>	2,29	1 200 000	525 000

(\*) Note: le résultat n'a pas été augmenté car le nombre total d'actions n'a été augmenté que du nombre d'actions (25 000) considérées pour les besoins du calcul comme ayant été émises sans contrepartie (voir 35 (b) ci-dessus)

36. Cette méthode de calcul de l'effet des options de souscription d'actions et autres conventions d'achat d'actions donne le même résultat que la méthode des actions propres utilisée dans certains pays. Ceci ne signifie pas que l'entreprise ait racheté ses propres actions, ce qui peut être impossible dans certaines conditions ou illégal dans certaines juridictions.
37. Dans la mesure où des actions partiellement libérées n'ont pas de droit à dividendes au cours de l'exercice, elles sont considérées comme équivalentes à des bons ou des options.

#### Actions ordinaires potentielles dilutives

38. **Les actions ordinaires potentielles doivent être traitées comme dilutives si, et seulement si, leur conversion en actions ordinaires aurait pour effet de réduire le bénéfice net par action des activités ordinaires poursuivies.**
39. Une entreprise utilise le bénéfice net des activités ordinaires poursuivies comme «chiffre de contrôle» employé pour déterminer si des actions ordinaires potentielles sont dilutives ou anti-dilutives. Le bénéfice net des activités ordinaires poursuivies est le bénéfice net des activités ordinaires (tel que défini dans IAS 8) après déduction des dividendes préférentiels et après exclusion des éléments se rapportant à des activités abandonnées; sont donc exclus les éléments extraordinaires, les effets des changements de méthodes comptables et des corrections d'erreurs fondamentales.

## IAS 33

40. Les actions ordinaires potentielles sont anti-dilutives lorsque leur conversion en actions ordinaires augmenterait le bénéfice par action ou diminuerait la perte par action des activités ordinaires poursuivies. Les effets des actions ordinaires potentielles anti-dilutives ne sont pas pris en considération dans le calcul du résultat dilué par action.
41. Lorsqu'on considère l'effet dilutif ou anti-dilutif des actions ordinaires potentielles, on considère séparément et non globalement chaque émission ou série d'actions ordinaires potentielles. La séquence selon laquelle sont prises en considération les actions ordinaires potentielles peut affecter leur caractère dilutif ou non. Par conséquent, afin de maximiser la dilution dans le calcul du résultat dilué par action, chaque émission ou série d'actions ordinaires potentielles est considérée successivement en allant de la plus dilutive vers la moins dilutive.

Exemple — Détermination de l'ordre dans lequel doivent être pris en compte les titres dilutifs dans le calcul du nombre moyen pondéré d'actions

Bénéfice net attribuable aux actionnaires ordinaires	10 000 000
Actions ordinaires en circulation	2 000 000
Juste valeur moyenne d'une action ordinaire au cours de l'exercice	75,00
Actions ordinaires potentielles	
Options:	100 000 à un prix d'exercice de 60.
Actions préférentielles convertibles:	800 000 actions donnant droit à un dividende cumulé de 8 par action. Chaque action préférentielle est convertible en deux actions ordinaires.
Obligations 5 % convertibles:	Valeur nominale 100 000 000. Chaque obligation de 1 000 est convertible en 20 actions ordinaires. Il n'y a pas d'amortissement de prime d'émission ou de remboursement affectant la détermination de la charge d'intérêt.
Taux d'impôt:	40 %

Accroissement des résultats revenant aux actionnaires ordinaires du fait de la conversion d'actions ordinaires potentielles

	Accroissement du résultat	Accroissement du nombre d'actions ordinaires	Résultat par action supplémentaire
Options			
Accroissement du bénéfice	Nul		
Actions supplémentaires émises sans contrepartie (100 000 × 75 – 60)/75		20 000	Nul
Actions préférentielles convertibles			
Accroissement du bénéfice net 8 × 800 000	6 400 000		
Actions supplémentaires 2 × 800 000		1 600 000	4,00
Obligations 5 % convertibles			
Accroissement du bénéfice net 100 000 000 × 0,05 × (1 – 0,4)	3 000 000		
Actions supplémentaires 100 000 × 20		2 000 000	1,50

## Calcul du résultat dilué par action

	Bénéfice net attribuable	Actions ordinaires	Par action
Publié options	10 000 000	2 000 000 20 000	5,00
	10 000 000	2 020 000	4,95 dilutives
Obligations convertibles à 5 %	3 000 000	2 000 000	
	13 000 000	4 020 000	3,23 dilutives
Actions préférentielles convertibles	6 400 000	1 600 000	
	19 400 000	5 620 000	3,45 anti-dilutives

Dans la mesure où le résultat par action dilué est augmenté lorsque les actions préférentielles convertibles sont prises en compte (de 3,23 à 3,45), les actions préférentielles convertibles sont anti-dilutives et ne sont pas prises en compte dans le calcul du résultat par action dilué. Le résultat par action dilué est donc de 3,23. Cet exemple n'illustre pas le classement d'un instrument financier convertible entre sa composante dette et sa composante capitaux propres, ou le classement entre la part intérêt et la part dividende qui en résulte, comme le demande la Norme IAS 32.

42. Les actions ordinaires potentielles sont pondérées pour l'exercice pendant lequel elles étaient en circulation. Les actions ordinaires potentielles qui ont été annulées ou qu'on n'a laissé se périmier pendant l'exercice ne sont prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action que pour la partie de l'exercice pendant laquelle elles étaient en circulation. Les actions ordinaires potentielles qui ont été converties en actions ordinaires pendant l'exercice sont prises en compte dans le calcul du résultat dilué par action entre l'ouverture de l'exercice et la date de leur conversion; à partir de la date de conversion, les actions ordinaires en résultant sont prises en compte à la fois dans le résultat par action de base et dans le résultat par action dilué.

## RETRAITEMENT

43. *Si le nombre d'actions ordinaires ou d'actions ordinaires potentielles en circulation augmente à la suite d'une capitalisation ou d'une émission d'actions gratuites, ou d'un fractionnement d'actions, ou diminue à la suite d'un regroupement d'actions, le calcul du résultat par action, de base et dilué, est ajusté de façon rétrospective pour tous les exercices présentés. Si ces changements interviennent après la date de clôture mais avant celle de publication des états financiers, les calculs par action pour l'exercice concerné et les exercices précédents présentés doivent être faits sur la base du nouveau nombre d'actions. Lorsque les calculs par action reflètent de tels changements dans le nombre d'actions, ce fait doit être indiqué. De plus, le résultat par action, de base et dilué, doit être ajusté pour tous les exercices présentés pour tenir compte:*

- (a) *des effets des erreurs fondamentales et des ajustements résultant de changements de méthodes comptables, conformément au traitement de référence de IAS 8; et*
- (b) *des effets d'un regroupement d'entreprises qui est une mise en commun d'intérêts.*

44. Une entreprise ne retrace pas le résultat par action dilué pour les exercices antérieurs présentés à la suite de modifications des hypothèses retenues ou pour la conversion des actions ordinaires potentielles en actions ordinaires en circulation.

**IAS 33**

45. Une entreprise est encouragée à fournir une description des transactions sur les actions ordinaires ou les actions ordinaires potentielles, autres que les émissions d'actions par capitalisation des bénéfices ou les fractionnements, qui surviennent après la date de clôture, si elles sont d'une importance telle que leur omission affecterait la capacité des utilisateurs des états financiers à évaluer et décider correctement (voir IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice). Exemples de telles transactions:
- (a) l'émission d'actions contre de la trésorerie;
  - (b) l'émission d'actions lorsque le produit de l'émission sert à rembourser des dettes ou des actions préférentielles en circulation à la date de clôture;
  - (c) le rachat d'actions ordinaires en circulation;
  - (d) la conversion ou l'exercice des actions ordinaires potentielles, en circulation à la date de clôture, en actions ordinaires;
  - (e) l'émission de bons de souscription, d'options ou titres convertibles; et
  - (f) la réalisation des conditions autorisant l'émission d'actions dont l'émission est éventuelle.
46. Les montants des résultats par action ne sont pas ajustés pour tenir compte de telles transactions survenant après la date de clôture car ces transactions n'affectent pas le montant du capital utilisé pour générer le résultat net de l'exercice.

## PRÉSENTATION

47. *Une entreprise doit présenter le résultat de base par action et le résultat dilué par action au compte de résultat pour chaque catégorie d'actions ordinaires qui a des droits différents dans la répartition du bénéfice net de l'exercice. Une entreprise doit présenter les résultats par action de base et dilué avec la même importance pour tous les exercices présentés.*
48. *La présente Norme impose qu'une entreprise présente des résultats par action de base et dilué, même si les montants indiqués sont négatifs (une perte par action).*

## INFORMATIONS À FOURNIR

49. *Une entreprise doit indiquer les informations suivantes:*
- (a) *les montants utilisés aux numérateurs dans le calcul du résultat de base et du résultat dilué par action et un rapprochement de ces montants avec le résultat net de l'exercice; et*
  - (b) *le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires utilisé au dénominateur dans le calcul du résultat de base et du résultat dilué par action et un rapprochement de ces dénominateurs l'un avec l'autre.*
50. Les instruments financiers et autres contrats générant des actions ordinaires potentielles peuvent comporter des caractéristiques et conditions affectant l'évaluation du résultat de base et du résultat dilué par action. Ces caractéristiques et conditions peuvent déterminer si des actions ordinaires potentielles sont ou non dilutives et, si tel est le cas, l'effet sur le nombre moyen pondéré d'actions en circulation et tous ajustements en résultant sur le bénéfice net attribuable aux actionnaires ordinaires. Que IAS 32 impose ou non de fournir des informations sur ces caractéristiques et conditions, la présente Norme l'encourage.
51. *Si une entreprise fournit, outre son résultat de base par action et son résultat dilué par action, des montants par action en utilisant une composante du bénéfice net présentée dans les états financiers, autre que le résultat net de l'exercice attribuable aux actionnaires ordinaires, ces montants doivent être calculés en utilisant le nombre moyen pondéré d'actions ordinaires déterminé selon la présente Norme. Si l'on utilise une composante du bénéfice net qui n'est pas présentée comme un poste du compte de résultat, il faut fournir un rapprochement de la composante utilisée avec un poste présenté dans le compte de résultat. Les montants par action de base et dilués doivent être présentés avec la même importance.*

52. Une entreprise peut souhaiter fournir davantage d'informations que ce que demande la présente Norme. Ces informations pourront aider les utilisateurs à évaluer les performances de l'entreprise et se présenter sous la forme de montants par action pour les différentes composantes du bénéfice net. La fourniture de ces informations est encouragée. Toutefois, lorsque ces montants sont indiqués, les dénominateurs sont calculés conformément à la présente Norme afin de garantir la comparabilité des montants par action indiqués.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

53. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998. Une application anticipée est encouragée.***

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 34

### Information financière intermédiaire

La présente Norme a été approuvée par le Conseil en février 1998 et entre en vigueur pour les états financiers ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.

En avril 2000, le paragraphe 7 de l'Annexe C a été amendé par IAS 40, Immeubles de placement.

#### INTRODUCTION

1. La présente Norme («IAS 34») traite de l'information financière intermédiaire, sujet qui jusqu'ici n'a fait l'objet d'aucune Norme comptable internationale. Elle entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.
2. Un rapport financier intermédiaire est un rapport financier contenant un jeu complet ou résumé d'états financiers pour une période inférieure à la durée de l'exercice complet.
3. La présente Norme ne précise pas quelles entreprises doivent publier des rapports financiers intermédiaires; elle n'indique pas non plus selon quelle fréquence, ou dans quel délai à compter de la fin de la période intermédiaire, ces rapports financiers doivent être établis. Selon l'IASC, c'est aux gouvernements nationaux, aux autorités de réglementation des valeurs mobilières, aux Bourses et aux organismes comptables de se prononcer sur ces questions. La présente Norme s'applique si l'entreprise est tenue de publier un rapport financier intermédiaire conformément aux Normes comptables internationales, ou si elle choisit de le faire.
4. La présente Norme:
  - (a) définit le contenu minimum d'un rapport financier intermédiaire, y compris les informations à fournir; et
  - (b) identifie les principes de comptabilisation et d'évaluation qui doivent être appliqués dans un rapport financier intermédiaire.
5. Un rapport financier intermédiaire doit comporter au minimum un bilan résumé, un compte de résultat résumé, un tableau résumé des flux de trésorerie, un état résumé de variations des capitaux propres et une sélection de notes explicatives.
6. Partant du principe que les personnes qui utilisent un rapport financier intermédiaire d'une entreprise auront également accès à son dernier rapport annuel, le rapport financier intermédiaire ne reproduit ou n'actualise pratiquement aucune des notes annexes aux états financiers annuels. En revanche, les notes annexes au rapport financier intermédiaire incluent principalement une explication des événements et des changements intervenus depuis la date de publication du dernier rapport annuel de l'entreprise, importants pour comprendre l'évolution de sa situation financière et de sa performance.
7. Dans son rapport financier intermédiaire, l'entreprise doit appliquer les mêmes méthodes comptables que dans ses états financiers annuels, à l'exception des changements de méthodes intervenus après la date des états financiers annuels les plus récents, changements qui se refléteront dans les états financiers annuels de l'exercice suivant. La fréquence (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) de l'information financière ne doit pas affecter l'évaluation des résultats annuels de l'entreprise. Pour parvenir à cet objectif, les évaluations effectuées pour les besoins de l'information intermédiaire sont faites sur une base cumulée à la date intermédiaire.

**IAS 34**

8. Une Annexe à la présente Norme fournit des commentaires d'application aux différents types d'actifs, de passifs, de produits et de charges, des principes fondamentaux de comptabilisation et d'évaluation à des dates intermédiaires. La charge d'impôt sur le résultat d'une période intermédiaire est calculée à partir d'une estimation du taux effectif annuel moyen d'impôt sur le résultat, cohérente avec l'évaluation annuelle des impôts.
9. Pour décider comment comptabiliser, évaluer, classer ou fournir une information relative à un élément pour les besoins de l'information financière intermédiaire, l'importance relative s'apprécie par rapport aux données financières de la période intermédiaire, et non par rapport aux données annuelles prévisionnelles.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-3
Définitions	4
Contenu d'un rapport financier intermédiaire	5-25
Composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire	8
Forme et contenu des états financiers intermédiaires	9-14
Sélection de notes explicatives	15-18
Information à fournir sur la conformité aux IAS	19
Périodes pour lesquelles des états financiers intermédiaires doivent être présentés	20-22
Importance relative	23-25
Information à fournir dans les états financiers annuels	26-27
Comptabilisation et évaluation	28-42
Utilisation des mêmes méthodes comptables que dans les états financiers annuels	28-36
Produits perçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle	37-38
Coûts encourus de façon inégale au cours de l'exercice	39
Application des principes de comptabilisation et d'évaluation	40
Utilisation d'estimations	41-42
Retraitement des périodes intermédiaires présentées antérieurement	43-45
Date d'entrée en vigueur	46

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le contenu minimum d'un rapport financier intermédiaire ainsi que les principes de comptabilisation et d'évaluation à appliquer aux états financiers complets ou résumés d'une période intermédiaire. Une information financière intermédiaire rapide et fiable permet aux investisseurs, aux créanciers et autres de mieux appréhender la capacité de l'entreprise à générer des bénéfices et des flux de trésorerie, ainsi que sa situation financière et sa liquidité.

## CHAMP D'APPLICATION

1. La présente Norme ne précise pas quelles entreprises doivent publier des rapports financiers intermédiaires; elle n'indique pas non plus selon quelle fréquence ni dans quel délai à compter de la fin de la période intermédiaire, ces rapports doivent être établis. Toutefois, les gouvernements, les commissions de valeurs mobilières, les bourses et les organismes comptables imposent bien souvent aux entreprises dont les titres d'emprunt ou de capitaux propres sont cotés de publier des rapports financiers intermédiaires. Elle s'applique si l'entreprise est tenue, ou si elle choisit, de publier un rapport financier intermédiaire conformément aux Normes comptables internationales. Le Comité des Normes comptables internationales (IASB) encourage les entreprises cotées à publier des rapports financiers intermédiaires se conformant aux principes de comptabilisation, d'évaluation et d'information énoncés dans la présente Norme. Il encourage plus précisément ces entreprises:
  - (a) à établir des rapports financiers intermédiaires au minimum à la fin du premier semestre de l'exercice; et
  - (b) à faire en sorte que ces rapports financiers intermédiaires soient disponibles au maximum 60 jours après la fin de la période intermédiaire.
2. La conformité de chaque rapport financier, annuel ou intermédiaire, est évaluée indépendamment par rapport aux Normes comptables internationales. Le fait qu'une entreprise a pu ne pas établir de rapport financier intermédiaire au cours d'un exercice particulier ou qu'elle a pu établir des rapports financiers intermédiaires non conformes aux principes de la présente Norme n'empêche pas ses états financiers annuels d'être conformes aux Normes comptables internationales, s'ils le sont par ailleurs.
3. Si le rapport financier intermédiaire d'une entreprise est décrit comme conforme aux Normes comptables internationales, il doit se conformer à toutes les dispositions de la présente Norme. Le paragraphe 19 impose à cet égard certaines informations.

## DÉFINITIONS

4. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont les significations indiquées ci-après:***

***La période intermédiaire désigne une période de rapport financier d'une durée inférieure à celle de l'exercice.***

***Le rapport financier intermédiaire désigne un rapport financier contenant un jeu complet d'états financiers (tel que décrit dans IAS 1, Présentation des états financiers) ou un jeu d'états financiers résumés (tel que décrit dans la présente Norme) pour une période intermédiaire.***

## CONTENU D'UN RAPPORT FINANCIER INTERMÉDIAIRE

5. Selon la définition de l'IAS 1, un jeu complet d'états financiers comprend:
  - (a) un bilan;
  - (b) un compte de résultat;
  - (c) un tableau indiquant soit (i) toutes les variations des capitaux propres, soit (ii) les variations des capitaux propres autres que celles résultant de transactions sur le capital avec les propriétaires et de distributions aux propriétaires;
  - (d) un tableau des flux de trésorerie; et
  - (e) une description des méthodes comptables et des notes explicatives.

## IAS 34

6. Pour des considérations de rapidité de diffusion de l'information et de coût, et afin d'éviter la répétition d'informations publiées antérieurement, une entreprise peut être tenue (ou peut choisir) de fournir moins d'informations aux dates intermédiaires que dans ses états financiers annuels. Selon la présente Norme, un rapport financier intermédiaire doit se composer au minimum d'états financiers résumés et d'une sélection de notes explicatives. Le rapport financier intermédiaire est destiné à actualiser les informations fournies dans le jeu complet d'états financiers annuels le plus récent. Par conséquent, il s'intéresse essentiellement aux nouveaux événements, activités et circonstances et ne reproduit pas des informations déjà communiquées précédemment.
7. Rien dans la présente Norme ne vise à interdire ou à dissuader une entreprise de publier dans son rapport financier intermédiaire un jeu complet d'états financiers (tel que décrit dans IAS 1) plutôt que des états financiers résumés et une sélection de notes explicatives. La présente Norme n'interdit pas et ne dissuade pas non plus l'entreprise d'inclure dans ses états financiers intermédiaires résumés d'autres éléments d'information que les postes minimum ou la sélection de notes explicatives tel qu'indiqué dans la présente Norme. Les principes de comptabilisation et d'évaluation de cette Norme s'appliquent également aux états financiers complets d'une période intermédiaire et ces états doivent comporter toutes les informations à fournir par cette Norme (en particulier la sélection de notes explicatives du paragraphe 16) ainsi que celles imposées par d'autres Normes comptables internationales.

*Composantes minimales d'un rapport financier intermédiaire*

8. **Un rapport financier intermédiaire doit comporter, au minimum, les composantes suivantes:**
  - (a) **un bilan résumé;**
  - (b) **un compte de résultat résumé;**
  - (c) **un état résumé indiquant soit (i) toutes les variations des capitaux propres, soit (ii) les variations des capitaux propres autres que celles résultant de transactions sur le capital avec les propriétaires et de distributions aux propriétaires;**
  - (d) **un tableau résumé de flux de trésorerie; et**
  - (e) **une sélection de notes explicatives.**

*Forme et contenu des états financiers intermédiaires*

9. **Si une entreprise publie un jeu complet d'états financiers dans son rapport financier intermédiaire, la forme et le contenu de ces états doivent être conformes aux dispositions de IAS 1 pour un jeu complet d'états financiers.**
10. **Si une entreprise publie un jeu d'états financiers résumés dans son rapport financier intermédiaire, ces états financiers résumés doivent comporter au minimum chacune des rubriques et chacun des sous-totaux qui étaient présentés dans ses états financiers annuels les plus récents, ainsi que la sélection de notes explicatives imposée par la présente Norme. Ils doivent également présenter les postes ou les notes supplémentaires dont l'omission aurait pour effet de rendre trompeurs les états financiers intermédiaires résumés.**
11. **Le résultat par action (de base et dilué) doit être présenté au compte de résultat, complet ou résumé, d'une période intermédiaire.**
12. IAS 1 fournit des indications sur la structure des comptes et comporte une annexe intitulée «Modèle de structure de comptes» qui fournit des indications complémentaires sur les principales rubriques et les principaux sous-totaux.
13. Alors que IAS 1 exige qu'un état présentant des variations de capitaux propres soit présenté comme une composante distincte des états financiers de l'entreprise, elle permet de présenter des informations sur les variations des capitaux propres résultant de transactions sur le capital avec les propriétaires et de distributions aux propriétaires, soit dans l'état lui-même, soit dans les notes annexes. Pour l'état intermédiaire présentant des variations de capitaux propres, une entreprise adopte le même format que pour ses états financiers annuels les plus récents.
14. Un rapport financier intermédiaire est établi sur une base consolidée si les états financiers annuels du dernier exercice clos étaient des états consolidés. Les états financiers individuels de la mère ne sont pas cohérents ou comparables avec les états consolidés du rapport financier annuel le plus récent. Si le rapport financier annuel d'une entreprise comprend les états financiers individuels de la mère en plus des états financiers consolidés, la présente Norme n'impose ni n'interdit d'inclure les états financiers individuels de la mère dans le rapport financier intermédiaire de l'entreprise.

*Sélection de notes explicatives*

15. Un utilisateur du rapport financier intermédiaire d'une entreprise aura également accès au rapport financier annuel le plus récent de l'entreprise. Il est donc inutile que les notes annexes du rapport financier intermédiaire fournissent des mises à jour relativement non significatives d'informations qui figuraient déjà dans les notes annexes du rapport annuel le plus récent. À une date intermédiaire, il est plus utile d'expliquer les événements et les transactions importants pour comprendre l'évolution de la situation financière et des performances de l'entreprise depuis le dernier rapport annuel.
16. **Une entreprise doit au minimum inclure les informations suivantes dans les notes annexes à ses états financiers intermédiaires, si elles sont significatives et si elles ne sont pas fournies par ailleurs dans son rapport financier intermédiaire. Les informations doivent normalement être présentées sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la date intermédiaire. Toutefois, l'entreprise doit également indiquer tout événement ou toute transaction significatif pour la compréhension de la période intermédiaire:**
- (a) **une déclaration indiquant que les méthodes comptables et les modalités de calcul adoptées dans les états financiers intermédiaires sont identiques à celles utilisées dans les états financiers annuels les plus récents ou, si ces méthodes comptables et modalités de calcul ont changé, une description de la nature de ces changements et de leur effet;**
  - (b) **des commentaires expliquant le caractère saisonnier ou cyclique des activités de la période intermédiaire;**
  - (c) **la nature et le montant des éléments inhabituels du fait de leur nature, de leur importance ou de leur incidence, affectant les actifs, les passifs, les capitaux propres, le résultat net ou les flux de trésorerie;**
  - (d) **la nature et le montant des changements d'estimations de montants présentés lors des précédentes périodes intermédiaires de l'exercice ou des changements d'estimations de montants présentés lors d'exercices antérieurs, si ces changements ont un effet significatif sur la période intermédiaire;**
  - (e) **les émissions, rachats et remboursements de titres d'emprunt et de capitaux propres;**
  - (f) **les dividendes payés (dividende total ou par action) en distinguant ceux versés au titre des actions ordinaires de ceux versés au titre des autres actions;**
  - (g) **les produits sectoriels et le résultat sectoriel par secteur d'activité ou secteur géographique, selon le premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise (la présentation de l'information sectorielle dans le rapport financier intermédiaire d'une entreprise n'est exigée que si IAS 14, Information sectorielle, impose à l'entreprise de fournir une information sectorielle dans ses états financiers annuels);**
  - (h) **les événements significatifs postérieurs à la fin de la période intermédiaire qui ne sont pas traduits dans les états financiers de la période intermédiaire;**
  - (i) **l'effet des changements qui ont affecté la composition de l'entreprise au cours de la période intermédiaire, notamment les regroupements d'entreprises, l'acquisition ou la cession de filiales et de participations, les restructurations et les abandons d'activités; et**
  - (j) **les changements ayant affecté les passifs éventuels ou les actifs éventuels depuis la dernière date de clôture annuelle.**
17. Des exemples de modèles d'informations à fournir telles qu'imposées par le paragraphe 16 sont donnés ci-après. Les différentes Normes comptables internationales fournissent des indications sur les informations à fournir pour la plupart de ces éléments:
- (a) la dépréciation des stocks pour les ramener à leur valeur nette de réalisation et la reprise de cette dépréciation;
  - (b) la comptabilisation d'une dépréciation des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles ou d'autres actifs, et la reprise de cette dépréciation;
  - (c) la reprise de toute provision pour restructuration;

**IAS 34**

- (d) les acquisitions et cessions d'immobilisations corporelles;
  - (e) les engagements d'achat d'immobilisations corporelles;
  - (f) les règlements de litiges;
  - (g) les corrections d'erreurs fondamentales contenues dans les données financières antérieurement communiquées;
  - (h) les éléments extraordinaires;
  - (i) toute défaillance ou tout manquement à une clause d'un contrat de prêt auquel il n'aurait pas été remédié ultérieurement; et
  - (j) les transactions avec les parties liées.
18. D'autres Normes comptables internationales précisent les informations à fournir dans les états financiers. Dans ce contexte, le terme états financiers désigne un jeu complet d'états financiers du type de ceux normalement inclus dans un rapport annuel et parfois dans d'autres rapports. Les informations requises par d'autres Normes comptables internationales n'ont pas à être fournies si le rapport financier intermédiaire d'une entreprise contient non un jeu complet d'états financiers mais simplement des comptes résumés et une sélection de notes explicatives.

*Information à fournir sur la conformité aux IAS*

19. ***Si le rapport financier intermédiaire d'une entreprise est établi conformément aux principes de la présente Norme comptable internationale, ce fait doit être indiqué. Un rapport financier intermédiaire ne doit pas être décrit comme se conformant aux Normes comptables internationales s'il ne se conforme pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque interprétation applicable du SIC.***

*Périodes pour lesquelles des états financiers intermédiaires doivent être présentés*

20. ***Les rapports intermédiaires doivent comporter les états financiers intermédiaires (résumés ou complets) pour les périodes suivantes:***
- (a) ***bilan à la fin de la période intermédiaire et bilan comparatif à la clôture de l'exercice précédent;***
  - (b) ***compte de résultat de la période intermédiaire et compte de résultat cumulé depuis le début de l'exercice, ainsi que comptes de résultat comparatifs pour les périodes intermédiaires comparables (période seule et cumul depuis le début de l'exercice) de l'exercice précédent;***
  - (c) ***état présentant des variations des capitaux propres depuis le début de l'exercice ainsi qu'un état comparatif pour la période cumulée comparable de l'exercice précédent; et***
  - (d) ***tableau des flux de trésorerie depuis le début de l'exercice, ainsi que tableau comparatif pour la période cumulée comparable de l'exercice précédent.***
21. Dans le cas d'une entreprise dont l'activité est hautement saisonnière, il peut être utile de fournir des informations financières pour la période de douze mois prenant fin à la date de l'information financière intermédiaire, et des informations comparatives pour la période précédente de douze mois. En conséquence, les entreprises dont l'activité est hautement saisonnière sont encouragées à envisager de présenter ce type d'informations, en complément des informations exigées au paragraphe précédent.
22. L'Annexe A fournit des exemples de périodes à présenter dans le cas d'une entreprise communiquant des informations semestrielles et dans le cas d'une entreprise communiquant des informations trimestrielles.

*Importance relative*

23. ***Pour décider comment comptabiliser, évaluer, classer ou fournir une information relative à un élément pour les besoins de l'information financière intermédiaire, l'importance relative s'apprécie par rapport aux données financières de la période intermédiaire. Pour apprécier l'importance relative, il faut tenir compte du fait que les évaluations intermédiaires peuvent reposer sur des estimations dans une plus large mesure que les évaluations de données financières annuelles.***
24. La Préface aux Normes comptables internationales indique que les «Normes comptables internationales ne sont pas appelées à s'appliquer aux éléments non significatifs». Le Cadre conceptuel établit qu'une information n'est significative que si son omission ou son inexactitude peut avoir une incidence sur les décisions économiques prises par des utilisateurs sur la base des états financiers. IAS 8, Résultat net de la période, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, impose de présenter séparément les éléments extraordinaires significatifs, les éléments ordinaires inhabituels, les activités abandonnées, les changements d'estimations, les erreurs fondamentales et les changements de méthodes comptables. IAS 8 ne contient pas d'indications quantifiées concernant l'importance relative.
25. Alors qu'il faut toujours faire appel au jugement pour apprécier l'importance relative pour les besoins de l'information financière, la présente Norme fonde la décision de comptabiliser et de fournir une information, sur les données de la période intermédiaire prise isolément, pour des raisons de compréhension des chiffres intermédiaires. À titre d'exemple, les éléments inhabituels ou extraordinaires, les changements de méthodes comptables ou d'estimations, et les erreurs fondamentales sont comptabilisés et présentés en fonction de leur importance relative par rapport aux données de la période intermédiaire, afin d'éviter les déductions trompeuses que pourrait entraîner le fait de ne pas les présenter. L'objectif primordial est de faire en sorte qu'un rapport financier intermédiaire contienne toutes les informations pertinentes pour comprendre la situation financière d'une entreprise et ses performances durant la période intermédiaire.

## INFORMATIONS À FOURNIR DANS LES ÉTATS FINANCIERS ANNUELS

26. ***Si l'estimation d'un montant présenté dans une période intermédiaire évolue de façon significative durant la dernière période intermédiaire de l'exercice, mais si cette période intermédiaire ne fait pas l'objet d'un rapport financier distinct, la nature et le montant de ce changement d'estimation doivent être indiqués dans une note annexe aux états financiers annuels de l'exercice.***
27. IAS 8 impose d'indiquer la nature et (dans la mesure du possible) le montant de tout changement d'estimation ayant un impact significatif sur les résultats de la période considérée ou dont on pense qu'il aura un impact significatif pour les périodes ultérieures. Le paragraphe 16(d) de la présente Norme impose la même information dans le cas d'un rapport financier intermédiaire. On peut citer à titre d'exemples les changements d'estimation effectués lors de la dernière période intermédiaire au titre des dépréciations de stocks, de restructurations ou de dépréciation qui ont été comptabilisées lors d'une période intermédiaire antérieure de l'exercice. Les informations imposées par le paragraphe précédent sont comparables à celles requises par IAS 8 et sont destinées à être limitées dans leur champ d'application, se rapportant aux seuls changements d'estimation. Une entreprise n'est pas tenue de faire figurer dans ses états financiers annuels des informations financières intermédiaires complémentaires.

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

*Utilisation des mêmes méthodes comptables que dans les états financiers annuels*

28. ***Dans ses états financiers intermédiaires, une entreprise doit appliquer des méthodes comptables identiques à celles utilisées dans ses états financiers annuels sauf en ce qui concerne les changements de méthodes comptables postérieurs à la date de clôture des états financiers annuels les plus récents, lesquels devront être traduits dans les états financiers annuels de l'exercice suivant. Toutefois, la fréquence (annuelle, semestrielle ou trimestrielle) des rapports financiers d'une entreprise ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels. Pour parvenir à cet objectif, les évaluations effectuées pour les besoins de l'information intermédiaire doivent être faites sur une base cumulée depuis le début de l'exercice jusqu'à la date intermédiaire.***

**IAS 34**

29. Le fait d'exiger qu'une entreprise utilise pour ses états financiers intermédiaires les mêmes méthodes comptables que dans ses états financiers annuels peut donner à penser que les évaluations de la période intermédiaire sont établies comme si chaque période intermédiaire était une période autonome. Toutefois, en stipulant que la fréquence des rapports financiers d'une entreprise ne doit pas affecter l'évaluation de ses résultats annuels, le paragraphe 28 reconnaît qu'une période intermédiaire n'est qu'une partie d'un exercice financier plus long. Les évaluations cumulées peuvent entraîner des changements d'estimations de montants présentés au cours des périodes intermédiaires précédentes de l'exercice. Mais les principes de comptabilisation des actifs, des passifs, des produits et des charges pour les périodes intermédiaires sont identiques à ceux utilisés dans les états financiers annuels.
30. À titre d'illustration:
- (a) les principes de comptabilisation et d'évaluation des pertes résultant de dépréciations de stocks, de restructurations ou de dépréciations au cours d'une période intermédiaire sont identiques à ceux qu'utiliserait une entreprise si elle établissait uniquement des états financiers annuels. Toutefois, si ces éléments sont comptabilisés et évalués au titre d'une période intermédiaire et si les montants estimés changent lors d'une période intermédiaire ultérieure du même exercice, l'estimation d'origine est modifiée lors de la période intermédiaire ultérieure par constatation d'un montant de perte supplémentaire ou par reprise d'un montant comptabilisé précédemment;
  - (b) un coût qui ne correspond pas à la définition d'un actif à la fin d'une période intermédiaire n'est pas différé au bilan dans l'attente d'une information future établissant s'il respecte ou non la définition d'un actif ou pour lisser les résultats sur les périodes intermédiaires d'un exercice; et
  - (c) la charge d'impôt sur le résultat est comptabilisée au titre de chaque période intermédiaire sur la base de la meilleure estimation du taux d'impôt annuel moyen pondéré attendu pour l'ensemble de l'exercice. Les montants à payer au titre de l'impôt sur le résultat d'une période intermédiaire peuvent devoir être ajustés lors d'une période intermédiaire ultérieure du même exercice si l'estimation relative au taux d'impôt annuel change.
31. Selon le Cadre de préparation et de présentation des états financiers (le Cadre), la comptabilisation désigne «le processus d'incorporation au bilan ou au compte de résultat d'une information répondant à la définition d'un élément et répondant aux critères de comptabilisation». Les définitions des actifs, des passifs, des produits et des charges sont fondamentales pour la comptabilisation, que ce soit aux dates intermédiaires ou annuelles.
32. Pour les actifs, les mêmes tests concernant les avantages économiques futurs s'appliquent aux dates intermédiaires et à la clôture de l'exercice d'une entreprise. Les coûts qui, de par leur nature, ne constituent pas des actifs à la clôture de l'exercice, ne constituent pas non plus des actifs à la date de l'information intermédiaire. De même, un passif à la date intermédiaire doit représenter une obligation existant à cette date, exactement comme dans le cas d'un passif à la date de l'information annuelle.
33. L'une des caractéristiques essentielles des produits (produits des activités ordinaires) et des charges est que les entrées et sorties d'actifs et de passifs correspondants ont déjà eu lieu. Si ces entrées et sorties ont eu lieu, le produit ou la charge correspondant est comptabilisé, sinon il ne l'est pas. Le Cadre établit que les «charges sont constatées dans le compte de résultat lorsque s'est produit une diminution, pouvant être mesurée de manière fiable, des avantages économiques futurs liés à la diminution d'un actif ou à l'augmentation d'un passif... Le Cadre n'autorise pas la comptabilisation au bilan d'éléments non conformes à la définition des actifs ou des passifs».
34. Pour mesurer les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie en vue de l'établissement de ses états financiers, une entreprise communiquant uniquement sur une base annuelle a la possibilité de prendre en compte les informations disponibles tout au long de l'exercice. Les évaluations sont de fait effectuées sur une base cumulée depuis le début de l'exercice.
35. Une entreprise qui présente des informations semestrielles utilise les informations dont elle dispose au milieu de l'exercice ou peu de temps après, pour effectuer les évaluations du premier semestre, et elle utilise les informations disponibles en fin d'exercice ou peu de temps après, pour la période de douze mois. Les

évaluations pour une période de douze mois refléteront les éventuels changements d'estimations des montants publiés pour la première période de six mois. Les montants présentés dans le rapport financier intermédiaire pour la première période de six mois ne sont pas retraités de manière rétrospective. Toutefois, les paragraphes 16(d) et 26 imposent d'indiquer la nature et le montant de tout changement d'estimations significatif.

36. Une entreprise qui communique ses résultats à des intervalles plus rapprochés que le semestre, évalue ses produits et ses charges sur une base cumulée pour chaque période intermédiaire à l'aide des informations dont elle dispose lors de la préparation de chaque jeu d'états financiers. Les montants de produits et de charges présentés lors de la période intermédiaire traduiront tout changement d'estimations affectant les périodes intermédiaires antérieures de l'exercice. Les montants présentés lors de périodes intermédiaires antérieures ne sont pas retraités de façon rétrospective. Les paragraphes 16(d) et 26 imposent toutefois d'indiquer la nature et le montant de toute modification importante des estimations.

*Produits perçus de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle*

37. **Les produits des activités ordinaires qu'une entreprise perçoit de façon saisonnière, cyclique ou occasionnelle pendant un exercice ne doivent être ni anticipés ni différés à une date intermédiaire s'il n'est pas approprié de les anticiper ou de les différer à la fin de l'exercice.**
38. C'est le cas, par exemple, des dividendes reçus, des redevances et des subventions gouvernementales. De plus, des entreprises perçoivent au cours de certaines périodes de l'exercice plus de produits des activités ordinaires que ce qu'elles perçoivent au cours d'autres périodes intermédiaires; c'est le cas, par exemple, des ventes saisonnières dans le commerce de détail. Ces produits sont comptabilisés à la date à laquelle ils se produisent.

*Coûts encourus de façon inégale au cours de l'exercice*

39. **Les coûts qu'une entreprise encourt de façon inégale durant l'exercice doivent être anticipés ou différés à une date intermédiaire si, et seulement si, il est approprié d'anticiper ou de différer ce type de coûts à la fin de l'exercice.**

*Application des principes de comptabilisation et d'évaluation*

40. L'Annexe B fournit des exemples d'application des principes généraux de comptabilisation et d'évaluation énoncés aux paragraphes 28 à 39.

*Utilisation d'estimations*

41. **Les procédures d'évaluation à adopter pour l'établissement d'un rapport financier intermédiaire doivent être conçues de telle sorte que les informations en résultant soient fiables et que toutes les informations financières significatives pertinentes pour la compréhension de la situation financière ou de la performance de l'entreprise soient fournies de manière appropriée. Bien que les évaluations effectuées tant dans les rapports annuels que dans les rapports intermédiaires reposent souvent sur des estimations raisonnables, la préparation des rapports financiers intermédiaires imposera en général de recourir davantage à des méthodes d'estimation que celle des rapports financiers annuels.**
42. L'Annexe C fournit des exemples d'utilisation d'estimations lors de périodes intermédiaires.

RETRAITEMENT DES PÉRIODES INTERMÉDIAIRES PRÉSENTÉES ANTÉRIEUREMENT

43. **Un changement de méthode comptable, autre qu'un changement pour lequel des dispositions transitoires sont spécifiées par une nouvelle Norme comptable internationale, doit être traduit:**
- (a) **en retraitant les états financiers des périodes intermédiaires précédentes de l'exercice et des périodes intermédiaires comparables d'exercices antérieurs (voir paragraphe 20) si l'entreprise adopte le traitement de référence selon IAS 8; ou**
- (b) **en retraitant les états financiers des périodes intermédiaires précédentes de l'exercice si l'entreprise adopte l'autre traitement autorisé selon IAS 8. Dans ce cas, les états financiers des périodes intermédiaires comparables d'exercices antérieurs ne sont pas retraités.**

**IAS 35**

44. L'un des objectifs du principe précédent est de faire en sorte qu'une seule et même méthode comptable soit appliquée à une catégorie donnée de transactions au cours d'un exercice complet. Selon IAS 8, un changement de méthode comptable doit se traduire par une application rétrospective, avec le retraitement, dans la mesure du possible, des données financières des périodes antérieures. Toutefois, selon IAS 8, si le montant du retraitement relatif aux exercices antérieurs ne peut être raisonnablement déterminé, la nouvelle méthode est appliquée de manière prospective. Un autre traitement autorisé consiste à inclure l'intégralité de l'ajustement rétrospectif cumulé dans le calcul du bénéfice ou de la perte de l'exercice au cours duquel la méthode comptable est modifiée. Le principe énoncé au paragraphe 43 a pour effet d'imposer que tout changement de méthode comptable survenant au cours d'un exercice s'applique de manière rétrospective depuis le début de l'exercice.
45. Le fait d'autoriser que les changements comptables soient constatés à compter d'une date intermédiaire de l'exercice permettrait d'appliquer pour un même exercice deux méthodes comptables différentes à une catégorie donnée de transactions. Ceci occasionnerait des difficultés d'affectation aux périodes intermédiaires, rendrait plus obscurs les résultats opérationnels et compliquerait l'analyse et la compréhension des informations de la période intermédiaire.

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

46. ***Cette Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999. Une application anticipée est encouragée.***

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 35****Abandon d'activités**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASB en avril 1998 et elle entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.

La présente Norme annule et remplace les paragraphes 19-22 de IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

En 1999, le paragraphe 8 de l'introduction, les paragraphes 20, 21, 29, 30 et 32 de la norme, ainsi que le paragraphe 4 de l'Annexe B ont été modifiés dans un souci de cohérence avec les termes utilisés dans IAS 10 (révisée en 1999), Événements survenant après la date de clôture et IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

## INTRODUCTION

1. La présente Norme («IAS 35») traite de la présentation et des informations à fournir concernant les abandons d'activités. Cette question avait été traitée de façon relativement brève aux paragraphes 19 à 22 de IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. IAS 35 annule et remplace les paragraphes sus-cités de IAS 8. Elle entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999. Son application anticipée est encouragée.
2. Les objectifs de IAS 35 sont d'établir une base permettant d'isoler les informations relatives à une activité majeure qu'une entreprise abandonne des informations relatives aux activités qu'elle poursuit ainsi que de préciser les informations minimum à fournir concernant les abandons d'activités. Le fait pour une entreprise de distinguer les activités qu'elle abandonne des activités qu'elle poursuit permet aux investisseurs, créanciers et autres utilisateurs des états financiers de faire des prévisions plus précises concernant les flux de trésorerie de l'entreprise, sa capacité à générer des bénéfices et sa situation financière.
3. Il y a abandon d'activité lorsqu'une entreprise cède, en vertu d'un plan unique, la quasi-totalité de l'une de ses composantes relativement importante, comme un secteur d'activité ou un secteur géographique tel que défini dans IAS 14, Information sectorielle, ou lorsqu'elle cesse d'exercer cette activité par abandon ou vente par lots.

4. La présente Norme utilise l'expression «abandon d'activité» de préférence à l'expression traditionnelle de «activité abandonnée» qui implique (du fait de l'utilisation du participe passé) qu'il ne faut comptabiliser l'abandon qu'à la fin ou pratiquement à la fin du processus d'abandon de l'activité. La présente Norme impose de commencer à fournir des informations sur un abandon d'activité plus tôt, par exemple, dès qu'un plan formalisé et détaillé de sortie a été adopté et annoncé ou dès que l'entreprise s'est engagée par contrat à céder l'activité en question.
5. La présente Norme traite de la présentation et des informations à fournir. Elle s'attache à montrer comment l'entreprise doit présenter un abandon d'activité dans ses états financiers et quelles informations elle doit fournir. Elle n'établit aucun nouveau principe pour décider quand et comment comptabiliser et évaluer les produits, les charges, les flux de trésorerie et les changements relatifs aux actifs et aux passifs liés à un abandon d'activité. Au contraire, elle impose que les entreprises suivent les principes de comptabilisation et d'évaluation énoncés dans les autres Normes comptables internationales.
6. En vertu de la présente Norme, des informations à fournir concernant un processus d'abandon prévu doivent être présentées pour la première fois dans le premier jeu d'états financiers publiés par l'entreprise après (a) la signature d'un accord portant sur la vente de la quasi-totalité des actifs de l'activité qu'elle abandonne ou (b) après que son conseil d'administration ou tout autre organe similaire de direction a à la fois approuvé et annoncé le processus d'abandon prévu. Les informations à fournir sont les suivantes:
  - description de l'activité que l'entreprise abandonne;
  - secteur(s) d'activité ou secteur(s) géographique(s) dans le(s)quel(s) elle opère;
  - date et nature du fait générateur de l'information initiale à fournir;
  - date d'achèvement attendue;
  - valeurs comptables du total des actifs et du total des passifs à sortir;
  - montants des produits des activités ordinaires, des charges et du résultat opérationnel avant impôt attribuable à l'activité que l'entreprise abandonne et charge d'impôt sur le résultat correspondante;
  - flux de trésorerie nets attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement de l'activité qu'elle abandonne;
  - montant de tout profit ou perte comptabilisé sur la sortie des actifs ou sur le règlement des passifs attribuables à l'activité qu'elle abandonne, et charge d'impôt sur le résultat correspondante; et
  - prix de vente nets (après prise en compte des coûts de cession) des actifs nets pour lesquels l'entreprise a passé un ou plusieurs accords de vente irrévocables, ainsi que la date attendue de ces ventes et les valeurs comptables de ces actifs nets.
7. Les états financiers des exercices qui suivent celui de la présentation initiale d'informations doivent actualiser ces informations, y compris décrire tout changement important du montant des flux de trésorerie relatifs aux actifs et passifs à sortir ou à régler ou de l'échéancier de ces sorties ou règlements, ainsi que les causes de ces changements.
8. Les informations relatives à un abandon d'activité sont fournies si un plan d'abandon est approuvé et annoncé publiquement après la clôture de l'exercice et avant l'approbation des états financiers de l'exercice. La présentation d'informations se poursuit jusqu'à l'achèvement de l'abandon.
9. Dans les états financiers établis après la présentation initiale d'informations, les informations comparatives pour les exercices antérieurs doivent être retraitées de manière à séparer les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie correspondant aux activités poursuivies par l'entreprise de ceux correspondant aux activités qu'elle abandonne. Cette séparation rétrospective des activités poursuivies et des abandons d'activités permet aux utilisateurs des états financiers de faire des prévisions plus exactes.

**IAS 35**

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1
Définitions	2-16
Abandon d'activité	2-15
Fait générateur de l'information initiale à fournir	16
Comptabilisation et évaluation	17-26
Provisions	20-21
Dépréciations	22-26
Présentation et informations à fournir	27-48
Information initiale à fournir	27-30
Autres informations à fournir	31-32
Mise à jour des informations à fournir	33-37
Informations à fournir de manière séparée pour chaque abandon d'activité	38
Présentation des informations à fournir	39-43
Présentation soit dans le corps des états financiers soit dans les notes annexes	39-40
Ne constitue pas un élément extraordinaire	41-42
Utilisation restreinte de l'expression «abandon d'activité»	43
Exemples d'informations à fournir	44
Retraitement des exercices antérieurs	45-46
Informations à fournir dans les rapports financiers intermédiaires	47-48
Date d'entrée en vigueur	49-50

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

## OBJECTIF

L'objectif de la présente Norme est d'établir les principes de communication d'informations relatives aux abandons d'activités, permettant ainsi aux utilisateurs des états financiers de faire des prévisions plus précises quant aux flux de trésorerie de l'entreprise, à sa capacité à générer des bénéfices et à sa situation financière en séparant les informations relatives aux abandons d'activités des informations relatives aux activités poursuivies.

## CHAMP D'APPLICATION

1. ***La présente Norme s'applique à tout abandon d'activité de toute entreprise.***

## DÉFINITIONS

*Abandon d'activité*

2. ***Un abandon d'activité est une composante d'une entreprise:***
  - (a) ***dont l'entreprise, agissant en vertu d'un plan unique:***
    - (i) ***se sépare en quasi-totalité, par exemple en la cédant dans le cadre d'une transaction unique, soit par scission soit par apport d'actif au profit des actionnaires de l'entreprise;***
    - (ii) ***se sépare par lots, par exemple, par la vente individuelle de ses actifs et le règlement de ses passifs de façon individuelle; ou***
    - (iii) ***arrêt d'exploitation par abandon;***
  - (b) ***qui représente une ligne d'activité ou une région géographique majeure et distincte; et***
  - (c) ***qui peut être distinguée sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières.***
3. En vertu du critère (a) de la définition (paragraphe 2(a)), un abandon d'activité peut s'effectuer en se séparant de la composante en une fois ou par lots, mais toujours en vertu d'un plan global d'abandon de la composante dans son intégralité.
4. Si une entreprise vend la quasi-totalité de l'une de ses composantes en une seule fois, le résultat de la transaction peut être un profit net ou une perte nette. Pour un tel processus d'abandon, il n'existe qu'une seule date à laquelle un accord de vente irrévocable est conclu même si le transfert de propriété effectif et la prise de contrôle de l'activité abandonnée interviennent à une date ultérieure. De même, les paiements effectués au vendeur peuvent intervenir à la date de l'accord, à la date du transfert ou sur une période future étendue.
5. Au lieu de se défaire de l'intégralité de l'une de ses principales composantes en une seule fois, l'entreprise peut l'abandonner et s'en séparer en vendant ses actifs et en réglant ses passifs séparément (individuellement ou par petits groupes). Si l'abandon par lots d'une activité peut se solder par un profit net ou une perte nette, la vente d'un actif ou le règlement d'un passif pris de façon individuelle peut avoir l'effet inverse. En outre, il n'existe pas une date unique à laquelle est conclu un accord global de vente irrévocable. Les ventes d'actifs et les règlements de passifs peuvent être étalés sur une période de plusieurs mois, voire davantage et la date de clôture de l'exercice peut intervenir au cours de la période de l'abandon d'activité. Pour être considéré comme un abandon d'activité, cet abandon doit s'effectuer en vertu d'un plan unique coordonné.
6. Une entreprise peut arrêter l'exploitation d'une activité par abandon sans vendre la quasi-totalité de ses actifs. Une activité arrêtée constitue un abandon d'activité si elle satisfait aux critères indiqués dans la définition de la présente Norme. Toutefois, le fait de modifier le périmètre d'une activité ou la manière dont elle est conduite ne constitue pas un abandon car l'activité est certes modifiée mais poursuivie.
7. Il est fréquent que des entreprises commerciales ferment des installations, arrêtent des produits, voire des lignes de produits et réduisent leur effectif pour s'adapter à une évolution du marché. Si, en règle générale, ces fermetures ou ces arrêts ne sont pas en soi des abandons d'activité au sens où l'entend la présente Norme, ils peuvent se produire à l'occasion d'un abandon d'activité.
8. Des exemples d'activités qui ne satisfont pas nécessairement au critère (a) du paragraphe 2, mais qui peuvent y satisfaire en conjonction avec d'autres circonstances, incluent:
  - (a) l'élimination progressive ou évolutive d'une ligne de produits ou d'une catégorie de services;

**IAS 35**

- (b) l'abandon, même relativement brutal, de plusieurs produits à l'intérieur d'une ligne d'activité poursuivie;
  - (c) la relocalisation de certaines activités de production ou de commercialisation pour une ligne d'activité donnée;
  - (d) la fermeture d'une installation dans le but d'améliorer la productivité ou de réaliser d'autres économies; et
  - (e) la vente d'une filiale dont les activités sont similaires à celles de la société-mère ou d'autres filiales.
9. Un secteur d'activité ou un secteur géographique à présenter, comme défini dans IAS 14, Information sectorielle, satisfait normalement au critère (b) de la définition d'un abandon d'activité (paragraphe 2(b)), c'est-à-dire qu'il représente une ligne d'activité ou une région géographique principale et distincte. Une partie d'un secteur, tel que défini dans IAS 14, peut également satisfaire au critère (b) de la définition. Pour une entreprise opérant dans un secteur d'activité ou un secteur géographique unique et par conséquent ne communiquant pas d'informations sectorielles, une ligne principale de produits ou de services peut également satisfaire aux critères de la définition.
10. IAS 14 permet (mais n'impose pas) d'identifier les différentes étapes des activités intégrées verticalement comme des secteurs d'activité distincts. De tels secteurs peuvent satisfaire au critère (b) de la définition d'un abandon d'activité.
11. Une composante peut être distinguée — sur le plan opérationnel et pour la communication d'informations financières — critère (c) de la définition (paragraphe 2(c)) — si:
- (a) ses actifs et ses passifs opérationnels peuvent lui être directement attribués;
  - (b) ses produits (produits bruts des activités ordinaires) peuvent lui être directement attribués; et si
  - (c) au moins une majorité de ses charges opérationnelles peut lui être directement attribuée.
12. Des actifs, passifs, produits et charges sont directement attribuables à une composante s'ils disparaissent en cas de vente, d'arrêt d'exploitation par abandon ou toute autre forme de sortie de la composante. Des intérêts et autres charges financières ne sont attribués à un abandon d'activité que si la dette correspondante lui est également attribuée.
13. Tels que définis dans la présente Norme, les abandons d'activités devraient être relativement peu fréquents. Certains changements, qui ne sont pas identifiés comme des abandons d'activités, peuvent être qualifiés de restructuration. (Voir IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels).
14. De même, certains événements peu fréquents, ne pouvant être qualifiés ni d'abandons d'activités ni de restructurations, peuvent générer des éléments de produits ou de charges devant faire l'objet d'une présentation d'informations séparées dans le cadre de IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, parce que leur importance, leur nature ou leur incidence en font des informations pertinentes pour expliquer la performance de l'entreprise au cours de l'exercice.
15. Le fait que l'abandon d'une composante d'une entreprise soit identifiée comme un abandon d'activité dans le cadre de la présente Norme ne constitue pas en soi une remise en question de la capacité de l'entreprise à poursuivre son activité. IAS 1, Présentation des états financiers, impose d'indiquer les incertitudes relatives à la capacité d'une entreprise à poursuivre son activité et toute conclusion selon laquelle il n'y a pas continuité d'exploitation.

*Fait générateur de l'information initiale à fournir*

16. ***En ce qui concerne un abandon d'activité, le fait générateur de l'information initiale à fournir est la survenance de celui des deux événements suivants, qui se produit en premier:***
- (a) ***la conclusion par l'entreprise d'un accord de vente irrévocable pour la quasi-totalité des actifs imputables à l'activité qu'elle abandonne; ou***
  - (b) ***(i) le Conseil d'administration de l'entreprise ou tout autre organe de direction similaire a approuvé un plan formalisé et détaillé du processus d'abandon et (ii) a annoncé ce plan.***

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

17. **Une entreprise doit appliquer les principes de comptabilisation et d'évaluation énoncés dans les autres Normes comptables internationales afin de décider quand et comment comptabiliser et évaluer les changements relatifs aux actifs et passifs ainsi que les produits, les charges et les flux de trésorerie liés à un abandon d'activité.**
18. La présente Norme n'établit aucun principe de comptabilisation et d'évaluation. Elle impose que les entreprises suivent les principes de comptabilisation et d'évaluation établis dans d'autres Normes. Deux Normes probablement pertinentes en la matière sont:
- (a) IAS 36, Dépréciation d'actifs; et
  - (b) IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.
19. D'autres Normes qui peuvent être pertinentes incluent IAS 19, Avantages du personnel, traitant de la comptabilisation des indemnités de fin de contrats de travail et IAS 16, Immobilisations corporelles, traitant de la sortie de ce type d'actifs.

*Provisions*

20. Un abandon d'activité est une restructuration conformément à IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. IAS 37 fournit des commentaires sur certaines dispositions de la présente Norme, dont:
- (a) ce qui constitue un «plan formalisé et détaillé du processus d'abandon» au sens du paragraphe 16(b) de la présente Norme; et
  - (b) ce qui constitue une «annonce du plan» au sens du paragraphe 16(b) de la présente Norme.
21. IAS 37 définit à quel moment doit être comptabilisée une provision et examine le cas où le fait générateur d'une obligation pour l'entreprise se produit entre la fin de l'exercice et l'approbation des états financiers par le Conseil d'administration. Dans ce cas, le paragraphe 29 de la présente Norme impose de fournir des informations sur un abandon d'activité.

*Dépréciations*

22. L'approbation et l'annonce d'un plan de processus d'abandon d'activité constituent un indice que les actifs attribuables à l'activité que l'entreprise abandonne ont pu se déprécier ou qu'une perte de valeur comptabilisée antérieurement au titre de ces actifs doit être augmentée ou reprise. Conformément à IAS 36, Dépréciation d'actifs, l'entreprise estime donc la valeur recouvrable de chacun des actifs de l'activité qu'elle abandonne (la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité) et comptabilise une perte de valeur ou reprend une perte de valeur comptabilisée antérieurement, s'il y a lieu.
23. Lorsqu'elle applique IAS 36 à un abandon d'activité, une entreprise détermine si la valeur recouvrable d'un actif isolé qu'elle abandonne est évaluée pour l'actif isolé ou pour l'unité génératrice de trésorerie de cet actif (définie dans IAS 36 comme le plus petit groupe identifiable d'actifs incluant l'actif considéré et dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs). Par exemple:
- (a) si l'entreprise vend la quasi-totalité de l'activité qu'elle abandonne en une seule fois, aucun des actifs de cette activité ne génère des entrées de trésorerie indépendamment des autres actifs de l'activité qu'elle abandonne. Par conséquent, la valeur recouvrable est déterminée pour l'ensemble de l'activité qu'elle abandonne et une perte de valeur est, s'il y a lieu, répartie entre les différents actifs de cette activité conformément à IAS 36;
  - (b) si l'entreprise abandonne l'activité autrement, par exemple en procédant à des ventes par lots, la valeur recouvrable des actifs est déterminée pour chaque actif isolé, à moins que ceux-ci ne soient vendus par groupes; et
  - (c) si l'entreprise arrête l'exploitation de l'activité par abandon, la valeur recouvrable de cette activité est déterminée pour chaque actif isolé selon IAS 36.

## IAS 35

24. Après l'annonce d'un plan, des négociations avec des acquéreurs potentiels de l'activité qu'elle abandonne ou des accords de vente irrévocables peuvent indiquer une nouvelle perte de valeur des actifs de l'activité qu'elle abandonne ou une diminution des pertes de valeur comptabilisées lors d'exercices antérieurs. En conséquence, lorsque de tels événements se produisent, l'entreprise procède à une nouvelle estimation de la valeur recouvrable des actifs de l'activité qu'elle abandonne et comptabilise des pertes de valeur ou des reprises de pertes de valeur résultants, selon IAS 36.
25. Un prix mentionné dans un accord de vente irrévocable est la meilleure preuve du prix de vente net d'un actif (ou d'une unité génératrice de trésorerie). C'est également la meilleure preuve de l'entrée de trésorerie estimée relative à la cession in fine de l'actif (ou de l'unité génératrice de trésorerie) aux fins de déterminer sa valeur d'utilité.
26. La valeur comptable (valeur recouvrable) d'une activité qu'une entreprise abandonne inclut la valeur comptable (valeur recouvrable) de tout goodwill qui peut être affecté, sur une base raisonnable et cohérente, à cette activité.

## PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

*Information initiale à fournir*

27. ***Dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le fait générateur de l'information initiale à fournir est intervenu (tel que défini au paragraphe 16), une entreprise doit fournir les informations suivantes concernant l'abandon d'activité:***
  - (a) ***une description de l'activité qu'elle abandonne;***
  - (b) ***le(s) secteur(s) d'activité ou secteur(s) géographique(s) au(x)quel(s) l'activité appartient selon IAS 14;***
  - (c) ***la date et la nature du fait générateur de l'information initiale à fournir;***
  - (d) ***la date à laquelle, ou l'exercice au cours duquel, l'achèvement de l'abandon d'activité est attendu, si cette date ou cet exercice est connu(e) ou peut être déterminé(e);***
  - (e) ***les valeurs comptables, à la date de clôture de l'exercice, du total des actifs et du total des passifs qui vont être sortis;***
  - (f) ***les montants des produits des activités ordinaires, des charges et du résultat avant impôt de l'exercice attribuables à l'activité que l'entreprise abandonne, et la charge d'impôt sur le résultat correspondante conformément aux dispositions du paragraphe 81(h) de IAS 12; et***
  - (g) ***les montants de flux de trésorerie nets durant l'exercice, attribuables aux activités d'exploitation, d'investissement et de financement de l'activité que l'entreprise abandonne.***
28. Afin d'évaluer les actifs, les passifs, les produits des activités ordinaires, les charges, les profits, les pertes et les flux de trésorerie relatifs à un abandon d'activité pour les besoins d'informations à fournir imposées par la présente Norme, les actifs, les passifs, les produits des activités ordinaires, les charges, les profits, les pertes et les flux de trésorerie peuvent être attribués à un abandon d'activité s'ils sont sortis, réglés, diminués ou éliminés lorsque le processus d'abandon est achevé. Si ces éléments subsistent après que le processus d'abandon d'activité est achevé, ils ne doivent pas être attribués à l'abandon d'activité.
29. ***Si le fait générateur de l'information initiale à fournir se produit entre la date de clôture de l'exercice et celle à laquelle les états financiers de l'exercice sont approuvés par le Conseil d'administration ou par tout autre organe de direction similaire, les états financiers doivent inclure les informations énoncées au paragraphe 27 pour l'exercice couvert par ces états financiers.***
30. À titre d'exemple, le conseil d'administration d'une entreprise clôturant au 31 décembre 20X5 approuve un plan d'abandon d'activité le 15 décembre 20X5 et annonce ce plan le 10 janvier 20X6. Le conseil d'administration approuve les états financiers de l'exercice 20X5 le 20 mars 20X6. Les états financiers de l'exercice 20X5 incluent les informations imposées par le paragraphe 27.

*Autres informations à fournir*

31. **Lorsqu'une entreprise sort des actifs ou règle des passifs attribuables à une activité qu'elle abandonne ou lorsqu'elle conclut des accords de vente irrévocables de ces actifs ou de règlement de ces passifs, elle doit indiquer dans ses états financiers les informations suivantes lorsque les événements se produisent:**
- (a) **pour tout profit ou toute perte comptabilisé(e) lors de la sortie d'actifs ou du règlement de passifs attribuables à l'activité qu'elle abandonne, (i) le montant du profit ou de la perte avant impôt et (ii) la charge d'impôt sur le résultat correspondante, comme imposé par le paragraphe 81(h) de IAS 12; et**
- (b) **le prix de vente net ou la fourchette de prix (après déduction des coûts attendus de sortie) des actifs nets pour lesquels l'entreprise a conclu un ou plusieurs accords de vente irrévocables, l'échéancier attendu d'entrée de ces flux de trésorerie et la valeur comptable de ces actifs nets.**
32. Les sorties d'actifs, règlements de passifs et accords de vente irrévocables auxquels fait référence le paragraphe précédent peuvent se produire simultanément au fait générateur de l'information initiale à fournir, soit durant l'exercice où se produit le fait générateur de l'information initiale à fournir soit au cours d'un exercice ultérieur. Conformément à IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice, si certains actifs attribuables à un abandon d'activité ont été effectivement vendus ou font l'objet d'un ou plusieurs accords de vente irrévocables conclus entre la clôture de l'exercice et la date d'approbation des états financiers par le conseil d'administration, les états financiers incluent les informations imposées par le paragraphe 31.

*Mise à jour des informations à fournir*

33. **Outre les informations énoncées aux paragraphes 27 et 31, une entreprise doit indiquer dans ses états financiers des exercices suivant celui au cours duquel s'est produit le fait générateur de l'information initiale à fournir, une description des changements importants ayant affecté le montant ou l'échéancier des flux de trésorerie relatifs aux actifs à sortir et aux passifs à régler ainsi que les événements à l'origine de ces changements.**
34. Les exemples d'événements et d'activités à indiquer incluent la nature et les modalités des accords de vente irrévocables d'actifs, une scission des actifs par l'attribution de titres de capitaux propres distincts aux actionnaires de l'entreprise, ainsi que des autorisations juridiques ou réglementaires.
35. **Les informations à fournir dans les états financiers imposées par les paragraphes 27 à 34 doivent être maintenues dans les états financiers jusqu'à et y compris l'exercice au cours duquel le processus d'abandon d'activité est achevé. Un processus d'abandon d'activité est achevé lorsque le plan est pour l'essentiel arrivé à son terme ou lorsque l'entreprise y a renoncé, même si les paiements du ou des acheteurs au vendeur ne sont pas encore achevés.**
36. **Si une entreprise renonce à un plan antérieurement identifié comme un abandon d'activité, elle doit mentionner ce fait et son effet.**
37. Pour l'application du paragraphe précédent, l'indication de l'effet de la renonciation ou du retrait d'un plan inclut la reprise de toute provision ou toute dépréciation comptabilisée antérieurement au titre de l'abandon d'activité.

*Informations à fournir de manière séparée pour chaque abandon d'activité*

38. **Les informations à fournir en vertu de la présente Norme doivent être présentées séparément pour chaque abandon d'activité.**

**IAS 35***Présentation des informations à fournir*

Présentation soit dans le corps des états financiers soit dans les notes annexes

39. **Les informations à fournir en vertu des paragraphes 27 à 37 peuvent être présentées soit dans les notes annexes aux états financiers soit dans le corps des états financiers, à l'exception du montant du profit ou de la perte avant impôt comptabilisé(e) lors de la sortie des actifs ou le règlement des passifs attribuables à l'abandon d'activité (paragraphe 31(a)), lequel doit apparaître au compte de résultat.**
40. La présentation des informations à fournir en vertu des paragraphes 27(f) et 27(g) respectivement au compte de résultat et au tableau des flux de trésorerie est encouragée.

Ne constitue pas un élément extraordinaire

41. **Un abandon d'activité ne doit pas être présenté comme un élément extraordinaire.**
42. IAS 8 définit les éléments extraordinaires comme «les produits ou les charges résultant d'événements ou de transactions clairement distincts des activités ordinaires de l'entreprise et dont on ne s'attend pas en conséquence qu'ils se reproduisent de manière fréquente ou régulière». Les deux exemples d'éléments extraordinaires cités dans IAS 8 sont les expropriations d'actifs et les catastrophes naturelles car ces deux événements sont indépendants de la volonté de la direction de l'entreprise. Conformément à la définition de la présente Norme, un abandon d'activité doit être fondé sur un plan unique de la direction de l'entreprise, stipulant la vente ou l'abandon de toute autre façon d'une composante majeure de son activité.

Utilisation restreinte de l'expression «abandon d'activité»

43. **Une restructuration, une transaction ou un événement ne satisfaisant pas à la définition d'un abandon d'activité donnée dans la présente Norme ne doit pas être décrit comme un abandon d'activité.**

Exemples d'informations à fournir

44. L'Annexe A fournit des exemples de présentation et d'informations à fournir imposés par la présente Norme.

Retraitement des exercices antérieurs

45. **Les informations comparatives relatives aux exercices antérieurs, présentées dans des états financiers établis après le fait générateur de l'information initiale à fournir, doivent être retraitées pour distinguer les actifs, les passifs, les produits, les charges et les flux de trésorerie relatifs aux activités poursuivies de ceux relatifs aux abandons d'activité d'une manière similaire à celle imposée par les paragraphes 27 à 43.**
46. L'Annexe B illustre l'application du paragraphe précédent.

Informations à fournir dans les rapports financiers intermédiaires

47. **Les notes annexes à un rapport financier intermédiaire doivent décrire toutes les activités ou événements importants survenus depuis le dernier rapport annuel concernant un abandon d'activité ainsi que tout changement important du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie relatifs aux actifs à sortir ou aux passifs à régler.**
48. Ce principe est cohérent avec l'approche de IAS 34, Information financière intermédiaire, selon laquelle les notes annexes aux rapports financiers intermédiaires sont censées expliquer les changements importants intervenus depuis la date du dernier rapport annuel.

DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

49. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999. Son application anticipée aux états financiers des exercices clos après la publication de la présente Norme est encouragée.**
50. La présente Norme annule et remplace les paragraphes 19 à 22 de IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 36****Dépréciation d'actifs**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASB en avril 1998 et elle entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999.

En juillet 1998, l'approbation de l'IAS 38, Immobilisations incorporelles et de l'IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, a entraîné des modifications dans les références et la terminologie de l'Introduction et des paragraphes 39, 40 et 110. De plus, IAS 38 a ajouté une définition du «marché actif» au paragraphe 5. Enfin, une incohérence mineure de formulation dans les exemples de l'Annexe A a été corrigée, aux paragraphes A47, A48 et A57.

En avril 2000, IAS 40, Immeubles de placement, a amendé le paragraphe 1. Cette modification entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

En janvier 2001, le paragraphe 1 a été modifié par IAS 41, Agriculture. Cette modification entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

## INTRODUCTION

1. La présente Norme («IAS 36») prescrit la comptabilisation et les informations à fournir pour la dépréciation de tous les actifs. Elle remplace les dispositions pour apprécier la recouvrabilité d'un actif et pour comptabiliser des pertes de valeur qui étaient comprises dans:
  - (a) IAS 16 (révisée en 1993), Immobilisations corporelles (voir IAS 16 (révisée en 1998));
  - (b) IAS 22 (révisée en 1993), Regroupements d'entreprises (voir IAS 22 (révisée en 1998));
  - (c) IAS 28 (reformatée en 1994), Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (voir IAS 28 (révisée en 1998)); et
  - (d) IAS 31 (reformatée en 1994), Information financière relative aux participations dans des coentreprises (voir IAS 31 (révisée en 1998)).

Les principaux changements par rapport aux dispositions antérieures et les explications des principes de IAS 36 sont énoncés dans une Base des conclusions séparée.

2. IAS 36 ne couvre pas la dépréciation des stocks, ni des actifs d'impôt différé, ni des actifs résultant de contrats de construction, ni des actifs résultant d'avantages du personnel ni de la plupart des actifs financiers.
3. IAS 36 impose d'estimer la valeur recouvrable d'un actif chaque fois qu'il existe un indice qu'un actif a pu perdre de la valeur. Dans des cas spécifiques, une Norme comptable internationale applicable à un actif peut inclure des dispositions pour effectuer des examens supplémentaires. Par exemple, IAS 38, Immobilisations incorporelles, et IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, imposent que la valeur recouvrable des immobilisations incorporelles et des goodwill amortis sur plus de 20 ans soit estimée chaque année.
4. IAS 36 impose de comptabiliser une perte de valeur (un actif s'est déprécié) lorsque la valeur comptable d'un actif est supérieure à sa valeur recouvrable. Une perte de valeur doit être comptabilisée dans le compte de résultat pour les actifs comptabilisés au coût et traitée comme une diminution de réévaluation pour les actifs comptabilisés à leur montant réévalué.
5. IAS 36 impose d'évaluer la valeur recouvrable comme la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité:
  - (a) le prix de vente net est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction de tous les coûts marginaux directs de sortie; et
  - (b) la valeur d'utilité est la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.

**IAS 36**

6. Pour déterminer la valeur d'utilité d'un actif, IAS 36 impose qu'une entreprise utilise, entre autres:
  - (a) des projections de flux de trésorerie construites sur des hypothèses raisonnables et documentées qui:
    - (i) reflètent l'actif dans son état actuel; et
    - (ii) représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif; et
  - (b) un taux d'actualisation avant impôt reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif. Le taux d'actualisation ne doit pas refléter les risques pour lesquels les flux de trésorerie futurs ont été ajustés.
7. La valeur recouvrable doit être estimée pour chaque actif pris individuellement. Si cela n'est pas possible, IAS 36 impose à une entreprise de déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient. Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Toutefois, si la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs est négociée sur un marché actif, cet actif ou ce groupe d'actifs doit être identifié comme une unité génératrice de trésorerie distincte, même si tout ou partie de la production de cet actif ou de ce groupe d'actifs est utilisé(e) en interne. L'Annexe A, Exemples, comprend des exemples d'identification d'unités génératrices de trésorerie.
8. Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, IAS 36 impose de prendre en compte le goodwill et les actifs de support (tels que les actifs du siège social) qui sont liés à l'unité génératrice de trésorerie. IAS 36 spécifie comment cela doit être fait.
9. Les principes de comptabilisation et d'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie sont les mêmes que ceux utilisés pour un actif pris individuellement. IAS 36 précise comment déterminer la valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie et comment répartir une perte de valeur entre les différents actifs de cette unité.
10. IAS 36 impose de reprendre une perte de valeur comptabilisée au cours d'exercices antérieurs si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Toutefois, une perte de valeur n'est reprise que dans la mesure où cette reprise ne conduit pas à constater une valeur comptable d'un actif supérieure à celle qui aurait été déterminée pour cet actif (nette de l'amortissement) si aucune perte de valeur n'avait été pas comptabilisée au cours d'exercices antérieurs. La reprise d'une perte de valeur doit être comptabilisée dans le compte de résultat pour les actifs comptabilisés au coût et traitée comme une augmentation de réévaluation pour les actifs comptabilisés à leur montant réévalué.
11. IAS 36 interdit de reprendre une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill à moins que:
  - (a) la perte de valeur n'ait été provoquée par un événement externe spécifique de nature exceptionnelle qui ne devrait pas se reproduire; et
  - (b) des événements externes ultérieurs n'aient annulé l'effet de cet événement.
12. Lorsque des pertes de valeurs sont comptabilisées (reprises), IAS 36 impose de fournir certaines informations:
  - (a) par catégorie d'actifs; et
  - (b) par secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise (information imposée uniquement si l'entreprise applique IAS 14, Information sectorielle).

IAS 36 impose de fournir des informations complémentaires si les pertes de valeur comptabilisées (reprises) au cours de l'exercice sont d'un montant significatif pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble.

**IAS 36**

13. Lors de sa première application, IAS 36 ne doit être appliquée que de façon prospective. Les pertes de valeur comptabilisées (reprises) doivent être traitées selon IAS 36 et non pas selon le traitement de référence ou l'autre traitement autorisé pour les autres changements de méthodes comptables selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.
14. IAS 36 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-4
Définitions	5
Identification d'un actif qui a pu perdre de la valeur	6-14
Évaluation de la valeur recouvrable	15-56
Prix de vente net	21-25
Valeur d'utilité	26-56
Base d'estimation des flux de trésorerie futurs	27-31
Composition des estimations des flux de trésorerie futurs	32-46
Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère	47
Taux d'actualisation	48-56
Comptabilisation et évaluation d'une perte de valeur	57-63
Unités génératrices de trésorerie	64-93
Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient	65-72
Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie	73-87
Goodwill	79-83
Actifs de support	84-87
Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	88-93
Reprise d'une perte de valeur	94-112
Reprise d'une perte de valeur d'un actif pris individuellement	102-106
Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie	107-108
Reprise d'une perte de valeur du goodwill	109-112
Informations à fournir	113-119
Dispositions transitoires	120-121
Date d'entrée en vigueur	122

**IAS 36**

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire les procédures qu'une entreprise applique pour s'assurer que ses actifs sont comptabilisés pour une valeur qui n'excède pas leur valeur recouvrable. Un actif est comptabilisé pour une valeur qui excède sa valeur recouvrable si sa valeur comptable excède le montant qui sera recouvré par son utilisation ou sa vente. Si tel est le cas, l'actif est décrit comme s'étant déprécié et la Norme impose que l'entreprise comptabilise une perte de valeur. La Norme spécifie également dans quels cas une entreprise doit reprendre une perte de valeur et impose de fournir certaines informations sur les actifs s'étant dépréciés.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit s'appliquer à la comptabilisation de la dépréciation de tous les actifs autres que:***
  - (a) ***les stocks (voir IAS 2, Stocks);***
  - (b) ***les actifs résultant de contrats de construction (voir IAS 11, Contrats de construction);***
  - (c) ***les actifs d'impôt différé (voir IAS 12, Impôts sur le résultat);***
  - (d) ***les actifs résultant d'avantages du personnel (voir IAS 19, Avantages du personnel);***
  - (e) ***les actifs financiers compris dans le champ d'application de IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation;***
  - (f) ***les immeubles de placement mesurés à la juste valeur (voir IAS 40, Immeubles de placement); et***
  - (g) ***les actifs biologiques en rapport avec une activité agricole mesurés à la juste valeur estimée diminuée du prix au point de vente estimé (voir IAS 41, Agriculture).***
2. La présente Norme ne s'applique ni aux stocks, ni aux actifs résultant de contrats de construction, ni aux actifs d'impôt différé ni aux actifs résultant d'avantages du personnel car les Normes comptables internationales existantes applicables à ces actifs contiennent déjà des dispositions spécifiques concernant la comptabilisation et l'évaluation de ces actifs.
3. La présente Norme s'applique:
  - (a) aux filiales, telles que définies dans IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales;
  - (b) aux entreprises associées, telles que définies dans IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées; et
  - (c) aux coentreprises, telles que définies dans IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises.

Pour la dépréciation d'autres actifs financiers, se référer à IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.
4. La présente Norme s'applique aux actifs comptabilisés à leur montant réévalué (juste valeur) selon d'autres Normes comptables internationales comme, par exemple, dans le cadre de l'autre traitement autorisé par IAS 16, Immobilisations corporelles. Toutefois, identifier si un actif réévalué a pu perdre de la valeur dépend de la base utilisée pour déterminer sa juste valeur:
  - (a) si la juste valeur de l'actif est sa valeur de marché, la seule différence entre la juste valeur de l'actif et son prix de vente net correspond aux coûts marginaux directs de sortie de l'actif;

- (i) si les coûts de sortie sont négligeables, la valeur recouvrable de l'actif réévalué est nécessairement voisine de son montant réévalué (juste valeur) voire supérieure. Dans ce cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, il est improbable que l'actif réévalué ait pu perdre de la valeur et que sa valeur recouvrable ait besoin d'être estimée; et
  - (ii) si les coûts de sortie ne sont pas négligeables, le prix de vente net de l'actif réévalué est nécessairement inférieur à sa juste valeur. En conséquence, l'actif réévalué s'est déprécié si sa valeur d'utilité est inférieure à son montant réévalué (juste valeur). Dans ce cas, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entreprise applique la présente Norme pour déterminer si l'actif a pu perdre de la valeur; et
- (b) si la juste valeur de l'actif est déterminée sur une base autre que sa valeur de marché, son montant réévalué (juste valeur) peut être supérieur ou inférieur à sa valeur recouvrable. En conséquence, après l'application des dispositions relatives à la réévaluation, l'entreprise applique la présente Norme pour déterminer si l'actif a pu perdre de la valeur.

#### DÉFINITIONS

5. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

*La valeur recouvrable est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité.*

*La valeur d'utilité est la valeur actuelle des flux de trésorerie futurs estimés attendus de l'utilisation continue d'un actif et de sa sortie à la fin de sa durée d'utilité.*

*Le prix de vente net est le montant qui peut être obtenu de la vente d'un actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, moins les coûts de sortie.*

*Les coûts de sortie sont les coûts marginaux directement attribuables à la sortie d'un actif, à l'exclusion des charges financières et de la charge d'impôt sur le résultat.*

*Une perte de valeur est le montant de l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.*

*La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.*

*L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité.*

*Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.*

*La durée d'utilité est:*

- (a) *soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser l'actif;*
- (b) *soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.*

*Une unité génératrice de trésorerie est le plus petit groupe identifiable d'actifs dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.*

## IAS 36

*Les actifs de support sont des actifs, autres que le goodwill, qui contribuent aux flux de trésorerie futurs à la fois de l'unité génératrice de trésorerie examinée et à d'autres unités génératrices de trésorerie.*

*Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après:*

- (a) *les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;*
- (b) *on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et*
- (c) *les prix sont mis à la disposition du public.*

## IDENTIFICATION D'UN ACTIF QUI A PU PERDRE DE LA VALEUR

- 6. Les paragraphes 7 à 14 précisent quand la valeur recouvrable doit être déterminée. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.
- 7. Un actif est déprécié lorsque sa valeur comptable est supérieure à sa valeur recouvrable. Les paragraphes 9 à 11 décrivent quelques indices qu'une perte de valeur pourrait être intervenue: si un de ces indices existe, une entreprise doit effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable. S'il n'existe aucun indice d'une perte de valeur potentielle, la présente Norme n'impose pas à une entreprise d'effectuer une estimation formalisée de la valeur recouvrable.
- 8. *Une entreprise doit apprécier à chaque date de clôture s'il existe un quelconque indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur. S'il existe un tel indice, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de l'actif.*
- 9. *Pour apprécier s'il existe un quelconque indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, une entreprise doit au minimum considérer les indices suivants:*

*Sources d'information externes*

- (a) *durant l'exercice, la valeur de marché d'un actif a diminué de façon plus importante que du seul effet attendu du passage du temps ou de l'utilisation normale de l'actif;*
- (b) *des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel l'entreprise opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu;*
- (c) *les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont augmenté durant l'exercice et il est probable que ces augmentations affectent le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité d'un actif et diminuent de façon significative la valeur recouvrable de l'actif;*
- (d) *la valeur comptable de l'actif net de l'entreprise présentant les états financiers est supérieure à sa capitalisation boursière;*

*Sources d'information internes*

- (e) *il existe un indice d'obsolescence ou de dégradation physique d'un actif;*
- (f) *des changements importants, ayant un effet négatif sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent des plans d'abandon ou de restructuration du secteur d'activité auquel un actif appartient ou des plans de sortie d'un actif avant la date prévue auparavant; et*
- (g) *des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance économique d'un actif est ou sera moins bonne que celle attendue.*

10. La liste du paragraphe 9 n'est pas exhaustive. Une entreprise peut identifier d'autres indices qu'un actif a pu perdre de la valeur. Ces indices imposeraient également à l'entreprise de déterminer la valeur recouvrable de l'actif.
11. Des indices du système d'information interne montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur incluent l'existence:
- (a) de flux de trésorerie pour l'acquisition de l'actif, ou de besoins de trésorerie ultérieurs pour assurer son fonctionnement ou sa maintenance, sensiblement plus importants que ceux budgétés à l'origine;
  - (b) de flux de trésorerie nets ou d'un résultat (positif ou négatif) opérationnel générés par l'actif sensiblement plus mauvais que ceux budgétés;
  - (c) d'une diminution importante des flux de trésorerie nets budgétés ou du résultat opérationnel budgété générés par l'actif ou d'une augmentation importante de la perte budgétée générée par l'actif; ou
  - (d) de pertes opérationnelles ou de sorties nettes de trésorerie pour l'actif lorsqu'on additionne les chiffres de l'exercice aux chiffres budgétés pour le futur.
12. Le concept d'importance relative s'applique pour déterminer s'il convient ou non d'estimer la valeur recouvrable d'un actif. Par exemple, si les calculs antérieurs montrent que la valeur recouvrable d'un actif est sensiblement supérieure à sa valeur comptable, l'entreprise n'a pas à réestimer cette valeur recouvrable si aucun événement de nature à éliminer cette différence ne s'est produit. De même, une analyse antérieure peut montrer que la valeur recouvrable d'un actif n'est pas sensible à l'un (ou à plusieurs) des indices énumérés au paragraphe 9.
13. À titre d'illustration du paragraphe 12, si les taux d'intérêt du marché ou d'autres taux de rendement du marché ont augmenté au cours de l'exercice, une entreprise n'est pas tenue de procéder à une estimation formalisée de la valeur recouvrable d'un actif dans les cas suivants:
- (a) s'il est improbable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif soit affecté par l'augmentation de ces taux de marché. Par exemple, les augmentations des taux d'intérêt à court terme peuvent ne pas avoir un effet significatif sur le taux d'actualisation utilisé pour un actif ayant une durée d'utilité restant à court terme; ou
  - (b) s'il est probable que le taux d'actualisation utilisé pour calculer la valeur d'utilité de l'actif sera affecté par l'augmentation de ces taux de marché, mais qu'une analyse antérieure de sensibilité de la valeur recouvrable montre que:
    - (i) il est improbable que la valeur recouvrable ait diminué d'une façon significative car il est probable que les flux de trésorerie futurs augmenteront également. Dans certains cas, par exemple, une entreprise peut être en mesure de démontrer qu'elle ajuste ses produits pour compenser toute augmentation des taux de marché; ou
    - (ii) il est peu probable que la diminution de la valeur recouvrable résulte en une perte de valeur significative.
14. S'il existe un indice montrant qu'un actif a pu perdre de la valeur, cela peut indiquer que la durée d'utilité restant à court terme de l'actif, son mode d'amortissement ou sa valeur résiduelle doivent être revus et ajustés selon la Norme comptable internationale applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est comptabilisée au titre de cet actif.

#### ÉVALUATION DE LA VALEUR RECOUVRABLE

15. La présente Norme définit la valeur recouvrable comme la valeur la plus élevée entre le prix de vente net de l'actif et sa valeur d'utilité. Les paragraphes 16 à 56 énoncent les dispositions concernant l'évaluation de la valeur recouvrable. Ces dispositions utilisent l'expression «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie.

**IAS 36**

16. Il n'est pas toujours nécessaire de déterminer à la fois le prix de vente net d'un actif et sa valeur d'utilité. Si, par exemple, l'un ou l'autre de ces montants est supérieur à la valeur comptable de l'actif, l'actif ne s'est pas déprécié et il n'est pas nécessaire d'estimer l'autre montant.
17. Le prix de vente net peut être déterminé même si un actif n'est pas négocié sur un marché actif. Toutefois, il n'est parfois pas possible de déterminer un prix de vente net parce qu'il n'existe aucune base permettant d'estimer de manière fiable le montant que l'on pourrait obtenir de la vente de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Dans ce cas, on peut considérer que la valeur recouvrable de l'actif est égale à sa valeur d'utilité.
18. S'il n'existe aucune raison de penser que la valeur d'utilité d'un actif est supérieure à son prix de vente net d'une façon significative, on peut considérer que sa valeur recouvrable est égale à son prix de vente net. Cela sera souvent le cas lorsqu'un actif est détenu en vue de sa sortie. Cela tient au fait que la valeur d'utilité d'un actif détenu en vue de sa sortie est constituée principalement des produits nets de sortie dans la mesure où il est probable que les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif jusqu'à sa sortie seront négligeables.
19. La valeur recouvrable est déterminée pour un actif pris individuellement à moins que l'utilisation continue de l'actif ne génère pas des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. Si tel est le cas, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (voir paragraphes 64 à 87) à moins que:
  - (a) le prix de vente net de l'actif soit supérieur à sa valeur comptable; ou
  - (b) la valeur d'utilité de l'actif puisse être estimée comme proche de son prix de vente net et que ce prix puisse être déterminé.
20. Dans certains cas, des estimations, des moyennes et des calculs simplifiés peuvent fournir une approximation raisonnable des calculs détaillés présentés dans la présente Norme pour déterminer le prix de vente net ou la valeur d'utilité d'un actif.

*Prix de vente net*

21. La meilleure indication du prix de vente net d'un actif est un prix figurant dans un accord de vente irrévocable signé à l'occasion d'une transaction dans des conditions de concurrence normale, ajusté pour prendre en compte les coûts marginaux directement attribuables à la sortie de l'actif.
22. S'il n'existe pas d'accord de vente irrévocable mais que l'actif est négocié sur un marché actif, le prix de vente net est le prix de marché de l'actif moins les coûts de sortie. Le prix de marché approprié est généralement le cours acheteur du jour. Lorsque des cours acheteurs du jour ne sont pas disponibles, le prix de la transaction la plus récente peut fournir une base à partir de laquelle on estime le prix de vente net sous réserve que les circonstances économiques n'aient pas changé de façon importante entre la date de la transaction et la date à laquelle est effectuée l'estimation.
23. S'il n'existe ni accord de vente irrévocable ni marché actif pour un actif, le prix de vente net est estimé à partir de la meilleure information disponible qui refléterait le montant, net des coûts de sortie, qu'une entreprise pourrait obtenir à la date de clôture pour la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes. Pour déterminer ce montant, l'entreprise considère le résultat de transactions récentes portant sur des actifs similaires dans le même secteur d'activité. Le prix de vente net ne reflète pas une vente forcée, à moins que la direction ne soit obligée de vendre immédiatement.
24. Les coûts de sortie, autres que ceux déjà comptabilisés en tant que passifs, sont déduits pour déterminer le prix de vente net. Des exemples de coûts de sortie sont les frais d'actes, les droits de timbre et taxes similaires liées à la transaction, les coûts d'enlèvement de l'actif et les coûts marginaux directs engagés pour mettre l'actif en état d'être vendu. Toutefois, les indemnités de fin de contrat de travail (telles que définies dans IAS 19, Avantages du personnel) et les coûts associés à la réduction ou à la réorganisation d'une activité suite à la sortie d'un actif ne sont pas des coûts marginaux directs de sortie de l'actif.

25. Il arrive parfois que la sortie d'un actif impose à l'acheteur la reprise d'un passif et que l'on dispose seulement d'un prix de vente net unique pour à la fois l'actif et le passif. Le paragraphe 77 indique comment faire dans ce cas.

#### Valeur d'utilité

26. L'estimation de la valeur d'utilité d'un actif inclut les étapes suivantes:
- (a) l'estimation des entrées et sorties de trésorerie futures générées par l'utilisation continue de l'actif et par sa sortie finale; et
  - (b) l'application du taux d'actualisation approprié à ces flux de trésorerie futurs.

#### Base d'estimation des flux de trésorerie futurs

27. **Pour évaluer la valeur d'utilité:**
- (a) **les projections de flux de trésorerie doivent être fondées sur des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif. Un poids plus important doit être accordé aux indications externes;**
  - (b) **les projections de flux de trésorerie doivent être fondées sur les budgets/prévisions financiers les plus récents approuvés par la direction. Les projections établies sur la base de ces budgets/prévisions doivent couvrir une période d'une durée maximum de cinq ans, sauf si une période plus longue peut être justifiée; et**
  - (c) **les projections de flux de trésorerie au-delà de la période couverte par les budgets/prévisions les plus récents doivent être estimées par extrapolation des projections provenant des budgets/prévisions en leur appliquant un taux de croissance stable ou décroissant pour les années ultérieures, sauf si un taux croissant peut être justifié. Ce taux de croissance ne doit pas excéder le taux de croissance moyen à long terme pour les produits, les secteurs d'activité ou le(s) pays dans le(s)quel(s) l'entreprise opère ou pour le marché pour lequel l'actif est utilisé, sauf si un taux de croissance supérieur peut être justifié.**
28. Des budgets/prévisions financiers de flux de trésorerie détaillés, explicites et fiables n'existent généralement pas au delà de cinq ans. C'est pourquoi, les estimations par la direction des flux de trésorerie futurs sont fondées sur les budgets/prévisions les plus récents sur une période de cinq ans au maximum. La direction peut utiliser des projections de flux de trésorerie fondées sur des budgets/prévisions sur une période supérieure à cinq ans si elle a confiance dans la fiabilité de ces projections et si elle peut, sur la base de son expérience passée, démontrer sa capacité à prévoir les flux de trésorerie avec précision sur cette période plus longue.
29. Les projections de flux de trésorerie jusqu'à la fin de la durée d'utilité d'un actif sont estimées par extrapolation des projections de flux de trésorerie fondées sur les budgets/prévisions financiers en leur appliquant un taux de croissance pour les années futures. Ce taux est stable ou décroissant à moins qu'une augmentation du taux ne concorde avec une information objective quant aux évolutions du cycle de vie d'un produit ou d'un secteur d'activité. Si cela est approprié, le taux de croissance est nul ou négatif.
30. Lorsque les conditions sont très favorables, il est probable que des concurrents pénètrent le marché et freinent la croissance. Par conséquent, les entreprises auront des difficultés à dépasser le taux de croissance historique moyen sur le long terme (mettons sur 20 ans) pour les produits, les secteurs d'activité, ou le(s) pays dans le(s)quel(s) elles opèrent, ou pour le marché au titre duquel l'actif est utilisé.
31. Lorsqu'elle utilise des informations fondées sur des budgets/prévisions financiers, l'entreprise examine si ces informations reflètent des hypothèses raisonnables et documentées représentant la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité restant à courir de l'actif.

## IAS 36

## Composition des estimations de flux de trésorerie futurs

32. **Les estimations des flux de trésorerie futurs doivent inclure:**
- (a) **les projections des entrées de trésorerie futures relatives à l'utilisation continue de l'actif;**
  - (b) **les projections des sorties de trésorerie nécessairement encourues pour générer les entrées de trésorerie relatives à l'utilisation continue de l'actif (y compris les sorties de trésorerie pour préparer l'actif en vue de son utilisation) et qui peuvent être directement attribuées, ou affectées à l'actif sur une base raisonnable, cohérente et permanente; et**
  - (c) **les flux de trésorerie nets qui seront, s'il y a lieu, reçus (ou payés) lors de la sortie de l'actif à la fin de sa durée d'utilité.**
33. Les estimations des flux de trésorerie futurs et le taux d'actualisation reflètent des hypothèses cohérentes quant aux augmentations de prix dues à l'inflation générale. Par conséquent, si le taux d'actualisation comprend l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix courants. Si le taux d'actualisation exclut l'effet des augmentations de prix dues à l'inflation générale, les flux de trésorerie futurs sont estimés en prix constants (mais comprennent les augmentations ou diminutions de prix spécifiques futures).
34. Les projections des sorties de trésorerie comprennent les frais généraux futurs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à l'utilisation de l'actif.
35. Lorsque la valeur comptable d'un actif ne comprend pas encore toutes les sorties de trésorerie à encourir avant qu'il ne soit prêt à être utilisé ou vendu, l'estimation des sorties de trésorerie futures comprend une estimation des sorties de trésorerie ultérieures que l'on s'attend à encourir avant que l'actif ne soit prêt à être utilisé ou vendu. Tel est le cas, par exemple, pour un immeuble en construction ou pour un projet de développement non encore achevé.
36. Afin d'éviter de les compter en double, les estimations de flux de trésorerie excluent:
- (a) les entrées de trésorerie d'actifs qui génèrent, par leur utilisation continue, des entrées de trésorerie largement indépendantes de celles de l'actif examiné (par exemple, les actifs financiers tels que les créances); et
  - (b) les sorties de trésorerie liées à des obligations qui ont déjà été comptabilisées en tant que passifs (par exemple les fournisseurs, les obligations au titre des retraites ou les provisions).
37. **Les flux de trésorerie futurs doivent être estimés pour un actif dans son état actuel. Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure des entrées ou des sorties de trésorerie futures estimées qui pourraient résulter:**
- (a) **d'une restructuration future dans laquelle l'entreprise n'est pas encore engagée; ou**
  - (b) **des dépenses d'investissement futures qui amélioreront ou accroîtront le niveau de performance d'un actif au delà de son niveau de performance défini à l'origine.**
38. Du fait que les flux de trésorerie futurs sont estimés pour l'actif dans son état actuel, la valeur d'utilité ne reflète:
- (a) ni les sorties de trésorerie futures, ni les économies de coût liées (par exemple les réductions de coûts de personnel) ni les avantages attendus relatifs à une restructuration future dans laquelle l'entreprise n'est pas encore engagée;
  - (b) ni les dépenses d'investissement futures qui amélioreront ou accroîtront le niveau de performance de l'actif au delà de son niveau de performance défini à l'origine ni les avantages futurs liés à ces dépenses d'investissements futures.
39. Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative soit le champ d'activité d'une entreprise soit la manière dont cette activité est gérée. IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, donne des commentaires qui peuvent clarifier le moment à partir duquel une entreprise est engagée dans une restructuration.

40. Lorsqu'une entreprise s'engage dans une restructuration, il est probable que certains actifs seront affectés par cette restructuration. Dès lors que l'entreprise s'est engagée dans la restructuration:
- (a) les estimations des entrées et des sorties futures de trésorerie, lors de la détermination de la valeur d'utilité, reflètent les économies de coûts et autres avantages résultant de la restructuration (sur la base des budgets/prévisions financiers les plus récents ayant été approuvés par la direction); et
  - (b) les estimations des sorties de trésorerie futures liées à la restructuration sont traitées dans le cadre d'une provision pour restructuration selon IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

L'exemple 5 de l'Annexe A illustre l'effet d'une restructuration future sur le calcul d'une valeur d'utilité.

41. Tant qu'une entreprise n'encourt pas des dépenses d'investissement qui améliorent ou accroissent le niveau de performance d'un actif au delà du niveau de performance défini à l'origine, les estimations de flux de trésorerie futurs n'incluent pas les estimations des entrées de trésorerie futures attendues de ces dépenses d'investissement (voir exemple 6 de l'Annexe A).
42. Les estimations de flux de trésorerie futurs incluent les dépenses d'investissement futures nécessaires au maintien ou au soutien d'un actif à son niveau de performance défini à l'origine.
43. **Les estimations des flux de trésorerie futurs ne doivent pas inclure:**
- (a) **les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement; ou**
  - (b) **les entrées ou sorties de trésorerie liées à l'impôt sur le résultat.**
44. Les flux de trésorerie futurs estimés reflètent des hypothèses qui sont cohérentes avec le mode de détermination du taux d'actualisation. Autrement, l'effet de certaines hypothèses sera compté deux fois ou ignoré. La valeur temps de l'argent étant prise en compte dans l'actualisation de flux de trésorerie futurs estimés, ces flux de trésorerie excluent les entrées ou sorties de trésorerie provenant des activités de financement. De même, puisque le taux d'actualisation est déterminé avant impôt, les flux de trésorerie futurs sont eux aussi estimés sur une base avant impôt.
45. **L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité doit être le montant qu'une entreprise s'attend à obtenir de la sortie de l'actif lors d'une transaction dans des conditions de concurrence normale entre des parties bien informées et consentantes, après déduction des coûts de sortie estimés.**
46. L'estimation des flux de trésorerie nets à recevoir (ou à payer) lors de la sortie d'un actif à la fin de sa durée d'utilité est déterminée d'une manière similaire à celle du prix de vente d'un actif, sauf que pour estimer ces flux de trésorerie nets:
- (a) l'entreprise utilise les prix existants à la date de l'estimation pour des actifs similaires arrivés à la fin de leur durée d'utilité et exploités dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé; et
  - (b) les prix sont ajustés pour tenir compte à la fois de l'effet des augmentations de prix futures dues à l'inflation générale et des augmentations (diminutions) de prix spécifiques futures. Toutefois, si les estimations des flux de trésorerie futurs provenant de l'utilisation continue de l'actif et le taux d'actualisation ne tiennent pas compte de l'effet de l'inflation générale, cet effet est également exclu de l'estimation des flux de trésorerie nets liés à la sortie.

#### Flux de trésorerie futurs en monnaie étrangère

47. Les flux de trésorerie futurs sont estimés dans la monnaie dans laquelle ils seront générés puis ils sont actualisés en appliquant un taux d'actualisation approprié à cette monnaie. Une entreprise convertit la valeur actuelle obtenue en utilisant le cours au comptant à la date de clôture (décrit dans IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères, comme étant le cours de clôture).

## IAS 36

## Taux d'actualisation

48. ***Le (ou les taux) d'actualisation doit (doivent) être un (ou des) taux avant impôt reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif. Le(s) taux d'actualisation ne doit (doivent) pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.***
49. Un taux reflétant les appréciations actuelles du marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à l'actif est le taux de rendement que des investisseurs demanderaient s'ils avaient à choisir un placement qui générerait des flux de trésorerie dont le montant, l'échéance et le profil de risques seraient équivalents à ceux que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif. Ce taux est estimé à partir du taux implicite dans des transactions actuelles du marché pour des actifs similaires ou à partir du coût moyen pondéré du capital d'une entreprise cotée qui détient un actif unique (ou un portefeuille d'actifs) similaire(s) en termes de potentiel de service et de risques, à l'actif examiné.
50. Lorsqu'une entreprise ne peut obtenir directement du marché un taux spécifique à un actif, elle utilise des substituts pour estimer le taux d'actualisation. L'objectif est d'estimer, dans la mesure du possible, une appréciation par le marché:
- (a) de la valeur temps de l'argent pour les durées allant jusqu'à la fin de la durée d'utilité de l'actif; et
  - (b) des risques que les montants ou l'échéancier des flux de trésorerie futurs diffèrent de ceux estimés.
51. L'entreprise peut prendre en compte, comme point de départ, les taux suivants:
- (a) le coût moyen pondéré du capital de l'entreprise déterminé à l'aide de techniques telles que le Capital Asset Pricing Model (CAPM);
  - (b) le taux d'emprunt marginal de l'entreprise; et
  - (c) d'autres taux d'emprunt sur le marché.
52. Ces taux sont ajustés:
- (a) pour refléter la manière dont le marché apprécierait les risques spécifiques associés aux flux de trésorerie projetés; et
  - (b) pour exclure les risques qui ne sont pas pertinents pour les flux de trésorerie projetés.
- Le risque-pays, le risque de change, le risque de prix et le risque de flux de trésorerie sont considérés.
53. Afin d'éviter de les compter deux fois, le taux d'actualisation ne reflète pas les risques pour lesquels les flux de trésorerie futurs estimés ont été ajustés.
54. Le taux d'actualisation est indépendant de la structure financière de l'entreprise et de la façon dont celle-ci a financé l'achat de l'actif car les flux de trésorerie futurs attendus d'un actif ne dépendent pas de la façon dont l'entreprise a financé l'achat de cet actif.
55. Lorsque la base du taux est une base après impôt, elle est ajustée pour refléter un taux avant impôt.
56. Une entreprise utilise normalement un taux d'actualisation unique pour estimer la valeur d'utilité d'un actif. Toutefois, une entreprise utilise des taux d'actualisation distincts pour différentes périodes futures lorsque la valeur d'utilité est sensible à une variation des risques pour des périodes différentes ou à une variation de structure des taux d'intérêt.

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION D'UNE PERTE DE VALEUR

57. Les paragraphes 58 à 63 exposent les dispositions relatives à la comptabilisation et à l'évaluation des pertes de valeur d'un actif isolé. La comptabilisation et l'évaluation des pertes de valeur d'une unité génératrice de trésorerie sont traitées aux paragraphes 88 à 93.
58. ***Si, et seulement si, la valeur recouvrable d'un actif est inférieure à sa valeur comptable, la valeur comptable de l'actif doit être ramenée à sa valeur recouvrable. Cette réduction est une perte de valeur.***
59. ***Une perte de valeur doit être immédiatement comptabilisée en charges dans le compte de résultat, à moins que l'actif ne soit comptabilisé pour son montant réévalué selon une autre Norme comptable internationale (par exemple, selon l'autre traitement autorisé de IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une diminution de réévaluation selon cette autre Norme comptable internationale.***
60. Une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée en charges dans le compte de résultat. Toutefois, une perte de valeur d'un actif réévalué est comptabilisée directement en déduction de l'écart de réévaluation correspondant à cet actif dans la mesure où la perte de valeur n'excède pas le montant de l'écart de réévaluation relatif à cet actif.
61. ***Lorsque le montant estimé de la perte de valeur est supérieur à la valeur comptable de l'actif concerné, une entreprise doit comptabiliser un passif si, et seulement si, d'autres Normes comptables internationales l'imposent.***
62. ***Après la comptabilisation d'une perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), puisse être répartie de façon systématique sur sa durée d'utilité restant à courir.***
63. Si une perte de valeur est comptabilisée, tous les actifs ou passifs d'impôt différé liés sont déterminés selon IAS 12, Impôts sur le résultat, en comparant la valeur comptable révisée de l'actif et sa base fiscale (voir l'exemple 3 de l'Annexe A).

## UNITÉS GÉNÉRATRICES DE TRÉSorerIE

64. Les paragraphes 65 à 93 exposent les dispositions relatives à l'identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient, à la détermination de la valeur comptable et à la comptabilisation des pertes de valeur des unités génératrices de trésorerie.

*Identification de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle un actif appartient*

65. ***S'il existe un indice qu'un actif a pu perdre de la valeur, la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement doit être estimée. S'il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de l'actif pris individuellement, une entreprise doit déterminer la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif appartient (l'unité génératrice de trésorerie de l'actif).***
66. La valeur recouvrable d'un actif pris individuellement ne peut être déterminée:
- (a) si la valeur d'utilité de l'actif ne peut être estimée comme étant proche de son prix de vente net (par exemple, lorsque les flux de trésorerie futurs générés par l'utilisation continue de l'actif ne peuvent être estimés comme négligeables); et
  - (b) si l'actif ne génère pas des entrées de trésorerie, par son utilisation continue, qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs. Dans ces cas, la valeur d'utilité et, par conséquent, la valeur recouvrable, ne peuvent être estimées que pour l'unité génératrice de trésorerie de l'actif.

## IAS 36

## Exemple

Une entreprise minière possède une desserte ferroviaire privée pour ses activités d'exploitation minière. La desserte ferroviaire privée ne pourrait être vendue que pour sa valeur à la casse et la desserte ferroviaire privée ne génère pas des entrées de trésorerie, par son utilisation continue, qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par les autres actifs de la mine.

Il n'est pas possible d'estimer la valeur recouvrable de la desserte ferroviaire privée car la valeur d'utilité de la desserte ferroviaire privée ne peut pas être déterminée et est probablement différente de sa valeur à la casse. En conséquence, l'entreprise estime la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la desserte ferroviaire privée appartient, c'est-à-dire la mine dans son ensemble.

67. Comme défini au paragraphe 5, l'unité génératrice de trésorerie d'un actif est le plus petit groupe d'actifs qui inclut l'actif et dont l'utilisation continue génère des entrées de trésorerie qui sont largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs. L'identification de l'unité génératrice de trésorerie d'un actif implique une part de jugement. Si la valeur recouvrable ne peut pas être déterminée pour un actif pris individuellement, une entreprise identifie le plus petit regroupement d'actifs qui, par son utilisation continue, génère des entrées de trésorerie largement indépendantes.

## Exemple

Une société de transports par autocars travaille sous contrat avec une municipalité qui impose un service minimum sur chacun de cinq itinéraires différents. Les actifs dévolus à chaque itinéraire et les flux de trésorerie générés par chaque itinéraire peuvent être identifiés séparément. L'un de ces itinéraires dégage une perte importante.

Puisque l'entreprise n'a pas la possibilité de réduire son activité sur aucun des itinéraires, le plus petit niveau d'entrées de trésorerie identifiables générées par l'utilisation continue, qui soient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs, est les entrées de trésorerie générées par l'ensemble des cinq itinéraires. L'unité génératrice de trésorerie pour chaque itinéraire est la société de transports dans son ensemble.

68. Les entrées de trésorerie générées par l'utilisation continue sont les entrées de trésorerie et équivalents de trésorerie reçues de parties extérieures à l'entreprise présentant les états financiers. Pour identifier si les entrées de trésorerie d'un actif (ou d'un groupe d'actifs) sont largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs (ou groupes d'actifs), une entreprise considère différents facteurs y compris la manière dont la direction gère les activités de l'entreprise (telle que par ligne de produits, secteur d'activité, implantation individuelle, district, région ou de toute autre façon) ou la manière dont elle prend ses décisions en matière de poursuite ou de sortie des actifs et des activités de l'entreprise. L'exemple 1 de l'Annexe A donne des exemples d'identification d'une unité génératrice de trésorerie.
69. ***S'il existe un marché actif pour la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs, cet actif ou ce groupe d'actifs doit être identifié comme une unité génératrice de trésorerie, même si tout ou partie de la production est utilisée en interne. Si tel est le cas, la meilleure estimation par la direction des prix de marché futurs pour la production doit être utilisée:***
- (a) ***pour déterminer la valeur d'utilité de cette unité génératrice de trésorerie, lors de l'estimation des entrées de trésorerie futures liées à l'utilisation en interne de la production; et***
- (b) ***pour déterminer la valeur d'utilité d'autres unités génératrices de trésorerie de l'entreprise présentant les états financiers, lors de l'estimation des sorties de trésorerie futures liées à l'utilisation en interne de la production.***
70. Même si tout ou partie de la production résultant d'un actif ou d'un groupe d'actifs est utilisée par d'autres unités de l'entreprise présentant les états financiers (par exemple, des produits à un stade intermédiaire dans un processus de production), cet actif ou ce groupe d'actifs constitue une unité génératrice de trésorerie distincte dans le cas où l'entreprise pourrait vendre cette production sur un marché actif. Cela tient au fait que cet actif ou ce groupe d'actifs pourrait, par son utilisation continue, générer des entrées de trésorerie qui seraient largement indépendantes des entrées de trésorerie générées par d'autres actifs ou groupes d'actifs.

Lorsqu'elle utilise les informations, fondées sur des budgets/prévisions financiers, relatives à une telle unité génératrice de trésorerie, une entreprise ajuste ces informations si les prix de transfert interne ne reflètent pas la meilleure estimation par la direction des prix de marché futurs de la production de l'unité génératrice de trésorerie.

71. **Les unités génératrices de trésorerie d'un même actif ou de mêmes types d'actifs doivent être identifiées de façon permanente d'un exercice à l'autre, à moins qu'un changement ne soit justifié.**
72. Si une entreprise détermine qu'un actif appartient à une unité génératrice de trésorerie différente de celle à laquelle il appartenait lors d'exercices antérieurs ou que les types d'actifs regroupés pour constituer l'unité génératrice de trésorerie ont changé, le paragraphe 117 impose de fournir certaines informations sur l'unité génératrice de trésorerie, si une perte de valeur est comptabilisée ou reprise pour l'unité génératrice de trésorerie et si elle est significative pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble.

*Valeur recouvrable et valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie*

73. La valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est la valeur la plus élevée entre le prix de vente net et la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie. Pour estimer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie, toute référence dans les paragraphes 16 à 56 à «un actif» doit être interprétée comme une référence à «une unité génératrice de trésorerie».
74. **La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie doit être déterminée de façon cohérente avec la façon dont est déterminée sa valeur recouvrable.**
75. La valeur comptable d'une unité génératrice de trésorerie:
- (a) inclut la valeur comptable des seuls actifs pouvant être directement attribués, ou affectés sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie, et qui généreront les entrées de trésorerie futures estimées lors de la détermination de la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie; et
  - (b) n'inclut pas la valeur comptable de tout passif comptabilisé, à moins que la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie ne puisse pas être déterminée sans prendre en compte ce passif.

Cela tient au fait que le prix de vente net et la valeur d'utilité d'une unité génératrice de trésorerie sont déterminés sans prendre en compte les flux de trésorerie liés aux actifs ne faisant pas partie de l'unité génératrice de trésorerie et aux passifs ayant déjà été comptabilisés dans les états financiers (voir paragraphes 24 et 36).

76. Lorsque des actifs sont regroupés pour apprécier leur caractère recouvrable, il est important d'inclure dans l'unité génératrice de trésorerie tous les actifs qui génèrent, par leur utilisation continue, l'ensemble des flux d'entrées de trésorerie pertinents. Autrement, l'unité génératrice de trésorerie pourrait apparaître intégralement recouvrable alors qu'en fait une perte de valeur s'est produite. Dans certains cas, bien que certains actifs contribuent aux flux de trésorerie futurs estimés de l'unité génératrice de trésorerie, ils ne peuvent pas être affectés à cette unité génératrice de trésorerie sur une base raisonnable, cohérente et permanente. Cela peut être le cas, par exemple, du goodwill ou des actifs de support tels que les actifs du siège social. Les paragraphes 79 à 87 expliquent comment traiter ces actifs pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie.
77. Il peut être nécessaire de considérer certains passifs comptabilisés pour déterminer la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie. Cela peut se produire si la cession d'une unité génératrice de trésorerie imposerait à l'acheteur la reprise d'un passif. Dans ce cas, le prix de vente net (ou le flux de trésorerie estimé pour la sortie finale) de l'unité génératrice de trésorerie est le prix de vente estimé de l'ensemble des actifs de l'unité génératrice de trésorerie avec le passif, moins les coûts de sortie. Pour effectuer une comparaison, qui ait un sens, entre la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur recouvrable, la valeur comptable du passif est déduite pour déterminer à la fois la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie et sa valeur comptable.

## IAS 36

## Exemple

Une société exploite une mine dans un pays dont la législation impose au propriétaire la remise en état du site à l'achèvement de ses activités d'exploitation minière. Le coût de remise en état inclut le remplacement du terrain de couverture, qui doit être retiré avant le début des activités d'exploitation minière. Une provision pour le coût de remplacement du terrain de couverture a été comptabilisée dès l'enlèvement du terrain de couverture. Le montant provisionné a été comptabilisé comme un élément du coût de la mine et il est amorti sur la durée d'utilité de la mine. La valeur comptable de la provision pour le remplacement du terrain de couverture est de 500; elle est égale à la valeur actualisée des coûts de remise en état.

L'entreprise teste la dépréciation de la mine. L'unité génératrice de trésorerie de la mine est la mine prise dans son ensemble. L'entreprise a reçu différentes offres de rachat de la mine pour un prix d'environ 800; ce prix tient compte du fait que l'acheteur reprendra à sa charge l'obligation de remise en état du terrain de couverture. Les coûts de la sortie de la mine sont négligeables. La valeur d'utilité de la mine est approximativement de 1 200 hors coûts de remise en état. La valeur comptable de la mine est de 1 000.

Le prix de vente net de l'unité génératrice de trésorerie est de 800. Ce montant tient compte des coûts de remise en état qui ont déjà été provisionnés. En conséquence, la valeur d'utilité de l'unité génératrice de trésorerie est déterminée après prise en compte des coûts de remise en état et est estimée à 700 (1 200 moins 500). La valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est de 500, ce qui correspond à la valeur comptable de la mine (1 000), moins la valeur comptable de la provision pour coûts de remise en état (500).

78. Pour des raisons pratiques, la valeur recouvrable d'une unité génératrice de trésorerie est parfois déterminée après prise en compte d'actifs qui ne font pas partie de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, des créances ou autres actifs financiers) ou des passifs qui ont déjà été comptabilisés dans les états financiers (par exemple, des fournisseurs, des obligations au titre des retraites ou autres provisions). Dans ces cas, la valeur comptable de l'unité génératrice de trésorerie est majorée de la valeur comptable de ces actifs et diminuée de la valeur comptable de ces passifs.

## Goodwill

79. Le goodwill résultant d'une acquisition représente un paiement effectué par un acquéreur en prévision d'avantages économiques futurs. Ces avantages économiques futurs peuvent résulter d'une synergie entre les actifs identifiables acquis ou d'actifs qui, pris individuellement, ne remplissent pas les conditions pour être comptabilisés dans les états financiers. Le goodwill ne génère pas de flux de trésorerie de façon indépendante des autres actifs ou groupes d'actifs et donc la valeur recouvrable du goodwill en tant qu'actif isolé ne peut pas être déterminée. En conséquence, s'il existe un indice que le goodwill a pu perdre de la valeur, une valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill appartient. Ce montant est ensuite comparé à la valeur comptable de cette unité génératrice de trésorerie et toute perte de valeur est comptabilisée selon le paragraphe 88.

80. **Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entreprise doit identifier si un goodwill lié à cette unité génératrice de trésorerie est comptabilisé dans les états financiers. Si tel est le cas, une entreprise doit:**

- (a) **effectuer un test «ascendant», c'est-à-dire que l'entreprise doit:**
- (i) **identifier si la valeur comptable du goodwill peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée; et**
  - (ii) **comparer ensuite la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie examinée à sa valeur comptable (y compris, s'il y a lieu, la valeur comptable du goodwill affecté) et comptabiliser toute perte de valeur selon le paragraphe 88.**

**L'entreprise doit effectuer la deuxième étape du test «ascendant» même si aucune partie de la valeur comptable du goodwill ne peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée; et**

- (b) *si, en effectuant le test «ascendant», l'entreprise n'a pu affecter sur une base raisonnable, cohérente et permanente la valeur comptable du goodwill à l'unité génératrice de trésorerie examinée, elle doit alors effectuer un test «descendant», c'est-à-dire qu'elle doit:*
- (i) *identifier la plus petite unité génératrice de trésorerie comprenant l'unité génératrice de trésorerie examinée et à laquelle elle peut affecter, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, la valeur comptable du goodwill (l'unité génératrice de trésorerie «plus grande»); et*
  - (ii) *comparer ensuite la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie plus grande à sa valeur comptable (y compris la valeur comptable du goodwill affecté) et comptabiliser toute perte de valeur selon le paragraphe 88.*
81. A l'occasion de tout test de dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entreprise prend en compte tout goodwill associé aux flux de trésorerie futurs devant être générés par l'unité génératrice de trésorerie. Si le goodwill peut être affecté sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une entreprise effectue uniquement le test «ascendant». S'il n'est pas possible d'affecter le goodwill sur une base raisonnable, cohérente et permanente, une entreprise effectue à la fois le test «ascendant» et le test «descendant» (voir exemple 7 de l'Annexe A).
82. Le test «ascendant» permet de s'assurer qu'une entreprise comptabilise toute perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie, y compris pour le goodwill pouvant être affecté sur une base raisonnable, cohérente et permanente. Si le goodwill ne peut pas être affecté sur une base raisonnable, cohérente et permanente dans le test «ascendant», la combinaison du test «ascendant» et du test «descendant» permet de s'assurer qu'une entreprise comptabilise:
- (a) en premier lieu, toute perte de valeur qui existe pour l'unité génératrice de trésorerie, sans tenir compte du goodwill;
  - (b) puis toute perte de valeur qui existe pour le goodwill. Du fait qu'une entreprise applique en premier le test «ascendant» à tous les actifs qui ont pu perdre de la valeur, toute perte de valeur identifiée pour l'unité génératrice de trésorerie plus grande dans le test «descendant», concerne uniquement le goodwill affecté à l'unité plus grande.
83. Si le test «descendant» est effectué, une entreprise détermine d'une manière formalisée la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie plus grande, sauf si un élément probant et convaincant montre qu'il n'y a pas de risque que l'unité génératrice de trésorerie plus grande se soit dépréciée (voir paragraphe 12).

#### Actifs de support

84. Les actifs de support incluent les actifs du groupe ou des divisions tels que l'immeuble du siège social de l'entreprise ou d'une division, les équipements informatiques ou un centre de recherche. La structure d'une entreprise détermine si un actif, pour une unité génératrice de trésorerie particulière, satisfait à la définition des actifs de support de la présente Norme. Les caractéristiques essentielles des actifs de support sont qu'ils ne génèrent pas d'entrées de trésorerie de façon indépendante des autres actifs ou groupes d'actifs et que leur valeur comptable ne peut être attribuée en totalité à l'unité génératrice de trésorerie examinée.
85. Du fait que les actifs de support ne génèrent pas d'entrées de trésorerie distinctes, la valeur recouvrable d'un actif de support isolé ne peut pas être déterminée, à moins que la direction n'ait décidé de sortir l'actif. En conséquence, s'il existe un indice qu'un actif de support a pu perdre de la valeur, la valeur recouvrable est déterminée pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle l'actif de support appartient, comparée à la valeur comptable de cette unité génératrice de trésorerie et toute perte de valeur est comptabilisée selon le paragraphe 88.

## IAS 36

86. **Pour tester la dépréciation d'une unité génératrice de trésorerie, une entreprise doit identifier tous les actifs de support liés à l'unité génératrice de trésorerie examinée. Pour chaque actif de support identifié, l'entreprise doit ensuite appliquer le paragraphe 80, à savoir:**
- (a) **si la valeur comptable de l'actif de support peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée, l'entreprise doit effectuer uniquement le test «ascendant»; et**
  - (b) **si la valeur comptable de l'actif de support ne peut être affectée sur une base raisonnable, cohérente et permanente à l'unité génératrice de trésorerie examinée, l'entreprise doit effectuer à la fois le test «ascendant» et le test «descendant».**
87. L'exemple 8 de l'Annexe A illustre le traitement applicable aux actifs de support.

*Perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie*

88. **Une perte de valeur doit être comptabilisée pour une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, sa valeur recouvrable est inférieure à sa valeur comptable. La perte de valeur doit être répartie, afin de réduire la valeur comptable des actifs de l'unité, dans l'ordre suivant:**
- (a) **en premier lieu, au goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (s'il y a lieu);**
  - (b) **puis, aux autres actifs de l'unité au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité.**
- Ces réductions des valeurs comptables doivent être traitées comme les pertes de valeurs des actifs pris individuellement et comptabilisées selon le paragraphe 59.**
89. **Lors de la répartition d'une perte de valeur selon le paragraphe 88, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être ramenée en dessous du plus élevé de:**
- (a) **son prix de vente net (si on peut le déterminer);**
  - (b) **sa valeur d'utilité (si on peut la déterminer); et**
  - (c) **zéro.**

**Le montant de la perte de valeur qui autrement aurait été affecté à l'actif, doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.**

90. Du fait de sa nature, le goodwill affecté à une unité génératrice de trésorerie est réduit avant que ne soit réduite la valeur comptable des autres actifs de l'unité.
91. S'il n'existe pas de façon pratique d'estimer la valeur recouvrable de chacun des actifs isolés d'une unité génératrice de trésorerie, la présente Norme impose d'affecter arbitrairement la perte de valeur entre les différents actifs de l'unité, autres que le goodwill, car tous les actifs qui la composent fonctionnent ensemble.
92. Si la valeur recouvrable d'un actif isolé ne peut être déterminée (voir paragraphe 66):
- (a) une perte de valeur est comptabilisée pour l'actif si sa valeur comptable est supérieure à la valeur la plus élevée entre son prix de vente net et celle résultant des procédures d'affectation décrites aux paragraphes 88 et 89; et
  - (b) aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour l'actif si l'unité génératrice de trésorerie correspondante ne s'est pas dépréciée. Ce principe s'applique même si le prix de vente net de l'actif est inférieur à sa valeur comptable.

**Exemple**

Une machine a été endommagée cependant continue de fonctionner, mais moins bien qu'auparavant. Le prix de vente net de la machine est inférieur à sa valeur comptable. La machine ne génère pas d'entrées de trésorerie indépendantes, par son utilisation continue. Le plus petit groupe d'actifs identifiables qui inclut la machine et qui génère, par son utilisation continue, des entrées de trésorerie largement indépendantes des entrées de trésorerie d'autres actifs est la chaîne de production à laquelle la machine appartient. La valeur recouvrable de la chaîne de production montre que la chaîne prise dans son ensemble ne s'est pas dépréciée.

Hypothèse 1: les budgets/prévisions approuvés par la direction ne reflètent pas d'engagement de la direction de remplacer la machine.

La valeur recouvrable de la machine seule ne peut pas être estimée puisque la valeur d'utilité de la machine:

- (a) peut être différente de son prix de vente net; et
- (b) peut être déterminée uniquement pour l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (la chaîne de production).

La chaîne de production ne s'est pas dépréciée, par conséquent, aucune perte de valeur n'est comptabilisée pour la machine. Néanmoins, il est possible que l'entreprise doive réapprécier la durée d'amortissement ou le mode d'amortissement de la machine. Une durée d'amortissement plus courte ou un mode d'amortissement plus rapide est peut-être nécessaire pour refléter la durée d'utilité restant à courir attendue de la machine ou le rythme de consommation des avantages économiques par l'entreprise.

Hypothèse 2: les budgets/prévisions approuvés par la direction reflètent un engagement de la direction de remplacer la machine et de la vendre dans un proche avenir. Les flux de trésorerie générés par l'utilisation continue de la machine jusqu'à sa sortie sont estimés négligeables.

La valeur d'utilité de la machine peut être estimée comme proche de son prix de vente net. Par conséquent, la valeur recouvrable de la machine peut être déterminée sans tenir compte de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle la machine appartient (la chaîne de production). Puisque le prix de vente net de la machine est inférieur à sa valeur comptable, une perte de valeur est comptabilisée pour la machine.

93. ***Après l'application des dispositions des paragraphes 88 et 89, un passif doit être comptabilisé pour tout montant non réparti d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie si, et seulement si, cela est imposé par d'autres Normes comptables internationales.***

**REPRISE D'UNE PERTE DE VALEUR**

94. Les paragraphes 95 à 101 exposent les dispositions concernant la reprise d'une perte de valeur comptabilisée pour un actif ou une unité génératrice de trésorerie au cours d'exercices antérieurs. Ces dispositions utilisent le terme «un actif» mais s'appliquent aussi bien à un actif pris individuellement qu'à une unité génératrice de trésorerie. Des dispositions supplémentaires sont exposées aux paragraphes 102 à 106 pour un actif pris individuellement, aux paragraphes 107 et 108 pour une unité génératrice de trésorerie et aux paragraphes 109 à 112 pour le goodwill.
95. ***Une entreprise doit apprécier, à chaque date de clôture, s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué. S'il existe un tel indice, l'entreprise doit estimer la valeur recouvrable de cet actif.***
96. ***Pour apprécier s'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs n'existe peut-être plus ou a diminué, une entreprise doit, au minimum, considérer les indices suivants:***

**Sources d'information externes**

- (a) ***durant l'exercice, la valeur de marché de l'actif a augmenté de façon importante;***
- (b) ***des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou surviendront dans un proche avenir, dans l'environnement technologique, économique ou juridique ou du marché dans lequel elle opère ou dans le marché auquel l'actif est dévolu;***

## IAS 36

- (c) *les taux d'intérêt du marché ou autres taux de rendement du marché ont diminué durant l'exercice et il est probable que ces diminutions affectent le taux d'actualisation utilisé dans le calcul de la valeur d'utilité de l'actif et augmentent de façon significative la valeur recouvrable de l'actif;*

**Sources d'information internes**

- (d) *des changements importants, ayant un effet favorable sur l'entreprise, sont survenus au cours de l'exercice ou sont susceptibles de survenir dans un proche avenir, dans le degré ou le mode d'utilisation d'un actif tel qu'il est utilisé ou qu'on s'attend à l'utiliser. Ces changements incluent les investissements encourus au cours de l'exercice pour améliorer un actif ou améliorer son niveau de performance au delà du niveau de performance défini à l'origine, ou un engagement d'abandonner ou de restructurer l'activité à laquelle l'actif appartient; et*
- (e) *des indications provenant du système d'information interne montrent que la performance économique de l'actif est ou sera meilleure que celle attendue.*
97. Les indices d'une diminution potentielle d'une perte de valeur du paragraphe 96 sont pour l'essentiel le reflet des indices d'une perte de valeur potentielle du paragraphe 9. Le concept d'importance relative s'applique pour déterminer si une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs peut avoir à être reprise et si la valeur recouvrable de l'actif doit être déterminée.
98. S'il existe un indice montrant qu'une perte de valeur comptabilisée pour un actif peut ne plus exister ou peut avoir diminué, cela peut indiquer qu'il faudrait examiner et ajuster la durée d'utilité restant à courir, le mode d'amortissement ou la valeur résiduelle selon la Norme comptable internationale applicable à l'actif, même si aucune perte de valeur n'est reprise pour l'actif.
99. *Une perte de valeur comptabilisée pour un actif au cours d'exercices antérieurs doit être reprise si, et seulement si, il y a eu un changement dans les estimations utilisées pour déterminer la valeur recouvrable de l'actif depuis la dernière comptabilisation d'une perte de valeur. Si tel est le cas, la valeur comptable de l'actif doit être augmentée à hauteur de sa valeur recouvrable. Cette augmentation est une reprise de perte de valeur.*
100. Une reprise d'une perte de valeur reflète une augmentation du potentiel de service estimé d'un actif, résultant soit de son utilisation soit de sa vente, depuis la date à laquelle une entreprise a comptabilisé pour la dernière fois une perte de valeur pour cet actif. Une entreprise est tenue d'identifier le changement d'estimation qui conduit à l'augmentation du potentiel de service estimé. Des exemples de changements d'estimation incluent:
- (a) un changement dans la base utilisée pour la détermination de la valeur recouvrable (c'est-à-dire si la valeur recouvrable est fondée sur le prix de vente net ou la valeur d'utilité);
- (b) si la valeur recouvrable était fondée sur la valeur d'utilité: un changement du montant ou de l'échéancier des flux de trésorerie futurs estimés ou du taux d'actualisation; ou
- (c) si la valeur recouvrable était fondée sur le prix de vente net: un changement d'estimation des composantes du prix de vente net.
101. La valeur d'utilité d'un actif peut devenir supérieure à la valeur comptable de l'actif simplement parce que la valeur actualisée des entrées de trésorerie futurs augmente au fur et à mesure que celles-ci se rapprochent. Toutefois le potentiel de service de l'actif n'a pas augmenté. Par conséquent, une perte de valeur n'est pas reprise du simple fait du passage du temps (parfois appelé le «déroulement de l'actualisation») même si la valeur recouvrable de l'actif devient supérieure à sa valeur comptable.

*Reprise d'une perte de valeur d'un actif isolé*

102. *La valeur comptable d'un actif augmentée suite à la reprise d'une perte de valeur ne doit pas être supérieure à la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour cet actif au cours d'exercices antérieurs.*

103. Toute augmentation de la valeur comptable d'un actif au-delà de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs est une réévaluation. Pour comptabiliser une telle réévaluation, une entreprise applique la Norme comptable internationale applicable à l'actif.
104. ***La reprise d'une perte de valeur d'un actif doit être comptabilisée immédiatement en produits dans le compte de résultat, à moins que l'actif ne soit comptabilisé au montant réévalué selon une autre Norme comptable internationale (par exemple selon l'autre traitement autorisé de IAS 16, Immobilisations corporelles). Toute reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué doit être traitée comme une augmentation de réévaluation selon cette autre Norme comptable internationale.***
105. Une reprise d'une perte de valeur d'un actif réévalué est créditée directement dans les capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, dans la mesure où une perte de valeur relative à ce même actif réévalué a été antérieurement comptabilisée en charges dans le compte de résultat, une reprise de cette perte de valeur est comptabilisée en produits dans le compte de résultat.
106. ***Après la comptabilisation d'une reprise de perte de valeur, la dotation aux amortissements de l'actif doit être ajustée pour les exercices futurs, afin que la valeur comptable révisée de l'actif, moins sa valeur résiduelle (s'il y a lieu), soit répartie de façon systématique sur la durée d'utilité restant à courir.***

*Reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie*

107. ***La reprise d'une perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie doit être répartie afin d'accroître la valeur comptable des actifs de l'unité, dans l'ordre suivant:***
- (a) ***en premier lieu, aux actifs autres que le goodwill, au prorata de la valeur comptable de chacun des actifs de l'unité;***
  - (b) ***puis, au goodwill affecté à l'unité génératrice de trésorerie (s'il y a lieu), si les dispositions du paragraphe 109 sont satisfaites.***

***Ces augmentations de valeurs comptables doivent être traitées comme des reprises de pertes de valeur d'actifs isolés et comptabilisées selon le paragraphe 104.***

108. ***Lors de la répartition d'une reprise de perte de valeur d'une unité génératrice de trésorerie selon le paragraphe 107, la valeur comptable d'un actif ne doit pas être augmentée au-delà du plus faible:***
- (a) ***de sa valeur recouvrable (si on peut la déterminer); et***
  - (b) ***de la valeur comptable qui aurait été déterminée (nette des amortissements) si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée pour l'actif au cours d'exercices antérieurs.***

***Le montant de la reprise de la perte de valeur qui autrement aurait été affecté à l'actif doit être réparti au prorata entre les autres actifs de l'unité.***

*Reprise d'une perte de valeur du goodwill*

109. ***Par exception aux dispositions du paragraphe 99, une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill ne doit pas être reprise au cours d'un exercice ultérieur, à moins que:***
- (a) ***la perte de valeur n'ait été provoquée par un événement externe spécifique, de nature exceptionnelle et qui ne devrait pas se reproduire; et***
  - (b) ***des événements externes ultérieurs ne soient intervenus pour annuler l'effet de cet événement.***
110. IAS 38, Immobilisations incorporelles, interdit la comptabilisation d'un goodwill généré en interne. Il est probable que toute augmentation ultérieure de la valeur recouvrable du goodwill est constituée de goodwill généré en interne, à moins que l'augmentation ne soit clairement liée à l'annulation de l'effet d'un événement externe spécifique de nature exceptionnelle.

**IAS 36**

111. La présente Norme ne permet pas de reprendre une perte de valeur comptabilisée pour un goodwill suite à un changement d'estimation (par exemple, un changement du taux d'actualisation ou du montant et de l'échéancier des flux de trésorerie futurs de l'unité génératrice de trésorerie à laquelle le goodwill se rapporte).
112. Un événement externe spécifique est un événement qui est hors du contrôle de l'entreprise. Des événements externes de nature exceptionnelle, incluent l'adoption de nouvelles réglementations réduisant de façon importante les activités, ou diminuant la rentabilité, de l'activité à laquelle le goodwill se rapporte.

## INFORMATIONS À FOURNIR

113. **Pour chaque catégorie d'actifs, les états financiers doivent indiquer:**
- (a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont incluses;**
  - (b) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice et le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) ces pertes de valeur sont reprises;**
  - (c) **le montant des pertes de valeur comptabilisées directement dans les capitaux propres au cours de l'exercice; et**
  - (d) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées directement dans les capitaux propres au cours de l'exercice.**
114. Une catégorie d'actifs est un regroupement d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre des activités d'une entreprise.
115. Les informations imposées par le paragraphe 113 peuvent être présentées avec d'autres informations fournies par catégorie d'actifs. Par exemple, ces informations peuvent être incluses dans un rapprochement des valeurs comptables des immobilisations corporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, comme imposé par IAS 16, Immobilisations corporelles.
116. **Une entreprise qui applique IAS 14, Information sectorielle, doit indiquer, pour chaque secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise (tel que défini dans IAS 14), les informations suivantes:**
- (a) **le montant des pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice dans le compte de résultat et directement en capitaux propres; et**
  - (b) **le montant des reprises de pertes de valeur comptabilisées au cours de l'exercice dans le compte de résultat et directement en capitaux propres.**
117. **Si une perte de valeur est comptabilisée ou reprise au cours de l'exercice pour un actif pris individuellement ou une unité génératrice de trésorerie et si son montant est significatif pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble, l'entreprise doit indiquer:**
- (a) **les événements et circonstances qui ont conduit à comptabiliser ou à reprendre la perte de valeur;**
  - (b) **le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise;**
  - (c) **pour un actif pris individuellement:**
    - (i) **la nature de l'actif; et**
    - (ii) **le secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle auquel l'actif appartient (tel que défini dans IAS 14, Information sectorielle, si l'entreprise applique IAS 14);**

- (d) **pour une unité génératrice de trésorerie:**
- (i) *une description de l'unité génératrice de trésorerie (par exemple, s'il s'agit d'une ligne de produits, d'une usine, d'une activité, d'une zone géographique, d'un secteur à présenter tel que défini dans IAS 14, ou autres);*
  - (ii) *le montant de la perte de valeur comptabilisée ou reprise par catégorie d'actifs et par secteur à présenter du premier niveau d'information sectorielle de l'entreprise (tel que défini dans IAS 14, si l'entreprise applique IAS 14); et*
  - (iii) *si le regroupement d'actifs composant l'unité génératrice de trésorerie a changé depuis l'estimation antérieure (s'il y a lieu) de la valeur recouvrable de l'unité génératrice de trésorerie, l'entreprise doit décrire le mode actuel de regroupement des actifs et le mode antérieur ainsi que les raisons l'ayant conduite à changer le mode d'identification de l'unité génératrice de trésorerie;*
- (e) *si la valeur recouvrable de l'actif (de l'unité génératrice de trésorerie) est son prix de vente net ou sa valeur d'utilité;*
- (f) *si la valeur recouvrable est le prix de vente net, la base utilisée pour déterminer ce prix (par référence à un marché actif ou de toute autre façon); et*
- (g) *si la valeur recouvrable est la valeur d'utilité, le(s) taux d'actualisation utilisé(s) dans l'estimation actuelle et dans l'estimation antérieure (s'il y a lieu) de la valeur d'utilité.*
118. **Si les pertes de valeur comptabilisées (reprises) au cours de l'exercice sont globalement d'un montant significatif pour les états financiers de l'entreprise présentés dans leur ensemble, l'entreprise doit fournir une brève description:**
- (a) *des principales catégories d'actifs affectées par les pertes de valeurs (reprises de pertes de valeur) pour lesquelles aucune information n'est fournie selon le paragraphe 117; et*
  - (b) *des principaux événements et circonstances ayant conduit à comptabiliser (reprendre) ces pertes de valeur pour lesquelles aucune information n'est fournie selon le paragraphe 117.*
119. Une entreprise est encouragée à fournir les principales hypothèses utilisées pour déterminer la valeur recouvrable des actifs (des unités génératrices de trésorerie) pendant l'exercice.

#### DISPOSITIONS TRANSITOIRES

120. **La présente Norme doit être appliquée uniquement de façon prospective. Les pertes de valeur (reprises de pertes de valeur) résultant de l'application de la présente Norme comptable internationale doivent être comptabilisées selon la présente Norme (i.e. dans le compte de résultat sauf si un actif est comptabilisé au montant réévalué. Une perte de valeur comptabilisée (reprise) pour un actif réévalué doit être comptabilisée comme une réévaluation négative (positive)).**
121. Avant l'application de la présente Norme, différentes Normes comptables internationales incluaient des dispositions pour la comptabilisation et la reprise de pertes de valeur globalement similaires à celles incluses dans la présente Norme. Toutefois, des changements peuvent survenir par rapport à des évaluations antérieures car la présente Norme détaille comment évaluer la valeur recouvrable et comment considérer l'unité génératrice de trésorerie d'un actif. Il serait difficile de déterminer rétrospectivement quelle aurait été l'estimation de la valeur recouvrable. Par conséquent, lors de l'application de la présente Norme, une entreprise n'applique pas le traitement de référence ou l'autre traitement autorisé pour d'autres changements de méthodes comptables de IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

#### DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

122. **La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique cette Norme aux états financiers d'exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> juillet 1999, elle doit l'indiquer.**

## IAS 37

## NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 37

**Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil en juillet 1998 et entrera en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999.

## INTRODUCTION

1. IAS 37 prescrit la comptabilisation et les informations à fournir pour tous les provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, excepté:
  - (a) ceux résultant d'instruments financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur;
  - (b) ceux résultant de «contrats non (entièrement) exécutés», sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire. Les «contrats non (entièrement) exécutés» sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations et dans la même proportion;
  - (c) ceux résultant des contrats passés avec les assurés dans les entreprises d'assurance; ou
  - (d) ceux couverts par une autre Norme comptable internationale.

*Provisions*

2. La présente Norme définit les provisions comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Une provision doit être comptabilisée si, et seulement si:
  - (a) une entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé;
  - (b) il est probable (i.e. plus probable qu'improbable) qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation; et
  - (c) le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable. La Norme précise qu'il est extrêmement rare qu'on ne puisse pas effectuer une estimation fiable.
3. La présente Norme définit une obligation implicite comme une obligation qui découle des actions d'une entreprise lorsque:
  - (a) elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités; et que
  - (b) en conséquence, elle a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.
4. Dans de rares cas (par exemple, une action en justice), il est possible que l'on ne puisse établir clairement si une entreprise a une obligation actuelle. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture. Une entreprise comptabilise une provision au titre de cette obligation actuelle si les autres critères de comptabilisation décrits ci-dessus sont satisfaits. Si l'inexistence d'une telle obligation est plus probable qu'improbable, l'entreprise doit indiquer un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est très faible.
5. Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire à l'extinction de l'obligation actuelle à la date de clôture, autrement dit le montant qu'une entreprise devrait raisonnablement payer pour éteindre l'obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date.
6. Lors de l'évaluation d'une provision, la présente Norme impose à l'entreprise:
  - (a) de prendre en compte les risques et les incertitudes. Toutefois, une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ni la surévaluation délibérée des passifs;

- (b) d'actualiser les provisions, lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, en leur appliquant un (ou des) taux d'actualisation avant impôt qui reflète(nt) les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques au passif qui n'ont pas été reflétés dans la meilleure estimation de la dépense. En cas d'actualisation, l'augmentation de la provision due à l'écoulement du temps est comptabilisée en charges financières;
  - (c) de prendre en compte les événements futurs tels que des modifications du droit et des changements technologiques lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes que ces événements se produiront; et
  - (d) de ne pas prendre en compte les profits résultant de la sortie attendue d'actifs même si cette sortie est étroitement liée à l'événement à l'origine de la provision.
7. Une entreprise peut s'attendre à être remboursée de tout ou partie de la dépense nécessaire au règlement d'une provision (par exemple, du fait de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou d'une garantie fournisseurs). Dans ce cas, l'entreprise doit:
- (a) comptabiliser un remboursement si, et seulement si, elle a la quasi-certitude de le recevoir si elle règle son obligation. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision; et
  - (b) comptabiliser le remboursement comme un actif distinct. Dans le compte de résultat, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.
8. Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires au règlement d'une obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.
9. Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.

*Provisions — Applications spécifiques*

10. La présente Norme explique comment appliquer les dispositions générales de comptabilisation et d'évaluation des provisions dans trois cas spécifiques: les pertes opérationnelles futures, les contrats déficitaires et les restructurations.
11. Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes opérationnelles futures. L'anticipation de pertes opérationnelles futures est un indice que certains actifs de l'activité ont pu perdre de la valeur. Dans ce cas, l'entreprise soumet ces actifs à des tests de dépréciation selon IAS 36, Dépréciation d'actifs.
12. Si une entreprise a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant de ce contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision. Un contrat déficitaire est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus à recevoir du contrat.
13. La présente Norme définit une restructuration comme un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative:
- (a) soit le champ d'activité d'une entreprise;
  - (b) soit la manière dont cette activité est gérée.
14. Une provision pour restructuration n'est comptabilisée que lorsque les critères généraux de comptabilisation des provisions sont satisfaits. Dans ce contexte, une obligation implicite de restructurer existe uniquement si une entreprise:
- (a) a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins:
    - (i) l'activité ou la partie d'activité concernée;
    - (ii) les principaux sites affectés;
    - (iii) la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail;

**IAS 37**

- (iv) les dépenses qui seront engagées; et
  - (v) la date à laquelle le plan sera mis en œuvre; et
- (b) a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration, soit en commençant à exécuter le plan soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.
15. Une décision de restructurer prise par la direction ou le conseil d'administration ne génère pas une obligation implicite à la date de clôture, sauf si avant cette date l'entreprise:
- (a) a commencé la mise en œuvre du plan de restructuration; ou
  - (b) a informé de ce plan les personnes concernées d'une manière suffisamment explicite pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entreprise mettra en œuvre la restructuration.
16. Lorsqu'une restructuration implique la vente d'une activité, il n'existe aucune obligation pour la vente de celle-ci tant que l'entreprise n'est pas engagée à vendre, c'est-à-dire par un accord de vente irrévocable.
17. Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois:
- (a) nécessairement entraînées par la restructuration; et
  - (b) qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entreprise. Ainsi, une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts tels que la reconversion ou la relocalisation du personnel conservé, le marketing, les investissements dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.

*Passifs éventuels*

18. La présente Norme remplace les parties de IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice <sup>(1)</sup>, qui traitent des éventualités. Elle définit un passif éventuel comme:
- (a) une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise; ou
  - (b) une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:
    - (i) il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation; ou car
    - (ii) le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.
19. Une entreprise ne doit pas comptabiliser un passif éventuel. Elle doit indiquer dans les notes annexes un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est très faible.

*Actifs éventuels*

20. La présente Norme définit un actif éventuel comme un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise. Un exemple est une action en justice intentée par l'entreprise et dont l'issue est incertaine.
21. Une entreprise ne doit pas comptabiliser un actif éventuel. Une information sur un actif éventuel doit être fournie lorsque l'entrée d'avantages économiques est probable.
22. Lorsque la réalisation d'un produit est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et il convient de le comptabiliser.

<sup>(1)</sup> IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, a été remplacée par IAS 10 (révisée en 1999), Événements après la date de clôture de l'exercice, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2000.

*Date d'entrée en vigueur*

23. La présente Norme s'applique aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée.

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application	1-9
Définitions	10-13
Provisions et autres passifs	11
Relations entre les provisions et les passifs éventuels	12-13
Comptabilisation	14-35
Provisions	14-26
Obligation actuelle	15-16
Événement passé	17-22
Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques	23-24
Estimation fiable de l'obligation	25-26
Passifs éventuels	27-30
Actifs éventuels	31-35
Évaluation	36-52
Meilleure estimation	36-41
Risques et incertitudes	42-44
Valeur actuelle	45-47
Événements futurs	48-50
Sorties attendues d'actifs	51-52
Remboursements	53-58
Changements affectant les provisions	59-60
Utilisation des provisions	61-62
Application des règles de comptabilisation et d'évaluation	63-83
Pertes opérationnelles futures	63-65
Contrats déficitaires	66-69
Restructurations	70-83
Informations à fournir	84-92
Dispositions transitoires	93-94
Date d'entrée en vigueur	95-96

**IAS 37**

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de faire en sorte que les critères de comptabilisation et les bases d'évaluation appliquées aux provisions, aux passifs éventuels et aux actifs éventuels soient appropriés et que les notes annexes fournissent suffisamment d'informations pour permettre aux utilisateurs de comprendre la nature, l'échéance et le montant de ces provisions, passifs éventuels et actifs éventuels.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée par toutes les entreprises pour la comptabilisation des provisions, des passifs éventuels et des actifs éventuels, excepté:***
  - (a) ***ceux résultant d'instruments financiers qui sont comptabilisés à leur juste valeur;***
  - (b) ***ceux résultant de contrats non (entièrement) exécutés sauf dans le cas où il s'agit d'un contrat déficitaire;***
  - (c) ***ceux résultant des contrats avec les assurés dans les entreprises d'assurance; et***
  - (d) ***ceux couverts par une autre Norme comptable internationale.***
2. La présente Norme s'applique aux instruments financiers (y compris les garanties) qui ne sont pas comptabilisés à leur juste valeur.
3. Les contrats non (entièrement) exécutés sont des contrats dans lesquels aucune des parties n'a exécuté l'une quelconque de ses obligations ou dans lesquels les deux parties ont partiellement exécuté leurs obligations dans la même proportion. La présente Norme ne s'applique pas à ces contrats sauf s'il s'agit de contrats déficitaires.
4. La présente Norme s'applique aux provisions, passifs éventuels et actifs éventuels des entreprises d'assurance autres que ceux résultant des contrats passés avec les assurés.
5. Lorsqu'une autre Norme comptable internationale traite d'un type spécifique de provisions, de passifs éventuels ou d'actifs éventuels, l'entreprise applique cette Norme au lieu de la présente Norme. À titre d'exemple, certains types de provisions sont également traités dans les Normes portant sur:
  - (a) les contrats de construction (voir IAS 11, Contrats de construction);
  - (b) les impôts sur le résultat (voir IAS 12, Impôts sur le résultat);
  - (c) les contrats de location (voir IAS 17, Contrats de location). Toutefois, comme IAS 17 ne contient aucune disposition spécifique pour le traitement des contrats de location simple qui sont devenus déficitaires, la présente Norme s'applique dans ce cas; et
  - (d) les avantages du personnel (voir IAS 19, Avantages du personnel).
6. Certains montants traités comme des provisions peuvent être liés à la comptabilisation de produits. C'est le cas, par exemple, lorsqu'une entreprise donne des garanties en échange d'une rémunération. La présente Norme ne traite pas de la comptabilisation des produits. IAS 18, Produits des activités ordinaires, établit dans quelle circonstance les produits sont comptabilisés et fournit des commentaires pratiques sur l'application des critères de comptabilisation. La présente Norme ne modifie pas les dispositions de IAS 18.
7. La présente Norme définit les provisions comme des passifs dont l'échéance ou le montant est incertain. Dans certains pays, le terme de «provision» est également utilisé dans un contexte d'amortissement, de dépréciation d'actifs et de créances douteuses; il s'agit là d'ajustements de la valeur comptable des actifs qui ne sont pas traités par la présente Norme.

8. D'autres Normes comptables internationales spécifient si des dépenses sont traitées en tant qu'actifs ou en tant que charges. Ces questions ne sont pas traitées dans la présente Norme. En conséquence, lorsqu'une provision est constituée, la présente Norme n'interdit pas l'incorporation de dépenses dans le coût d'un actif, mais elle ne l'impose pas non plus.
9. La présente Norme s'applique aux provisions pour restructuration (y compris dans le cadre d'abandon d'activité). Lorsqu'une restructuration répond à la définition d'un abandon d'activité, IAS 35, Abandons d'activités peut imposer de fournir des informations complémentaires.

#### DÉFINITIONS

10. *Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:*

*Une provision est un passif dont l'échéance ou le montant est incertain.*

*Un passif est une obligation actuelle de l'entreprise résultant d'événements passés et dont le règlement devrait se traduire pour l'entreprise par une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques.*

*Un fait générateur d'obligation est un événement qui crée une obligation juridique ou implicite qui ne laisse pas à l'entreprise d'autre solution réaliste que de régler cette obligation.*

*Une obligation juridique est une obligation qui découle:*

- (a) *d'un contrat (sur la base de ses clauses explicites ou implicites);*
- (b) *des dispositions légales ou réglementaires; ou*
- (c) *de toute autre source de droit.*

*Une obligation implicite est une obligation qui découle des actions d'une entreprise lorsque:*

- (a) *elle a indiqué aux tiers, par ses pratiques passées, par sa politique affichée ou par une déclaration récente suffisamment explicite, qu'elle assumera certaines responsabilités; et que*
- (b) *en conséquence, elle a créé chez ces tiers une attente fondée qu'elle assumera ces responsabilités.*

*Un passif éventuel est:*

- (a) *une obligation potentielle résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise; ou*
- (b) *une obligation actuelle résultant d'événements passés mais qui n'est pas comptabilisée car:*
  - (i) *il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour éteindre l'obligation; ou car*
  - (ii) *le montant de l'obligation ne peut être évalué avec une fiabilité suffisante.*

*Un actif éventuel est un actif potentiel résultant d'événements passés et dont l'existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise.*

*Un contrat déficitaire est un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques attendus du contrat.*

*Une restructuration est un programme planifié et contrôlé par la direction, qui modifie de façon significative:*

- (a) *soit le champ d'activité d'une entreprise;*
- (b) *soit la manière dont cette activité est gérée.*

**IAS 37***Provisions et autres passifs*

11. Les provisions peuvent être distinguées des autres passifs tels que les dettes fournisseurs et les charges à payer, du fait que l'échéance ou le montant des dépenses futures qu'impliquera leur règlement est incertain. Au contraire:
- (a) les fournisseurs sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis et qui ont été facturés ou qui ont fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur; et
  - (b) les charges à payer sont des passifs à payer au titre de biens ou de services qui ont été reçus ou fournis mais qui n'ont pas été payés, facturés ou n'ont pas fait l'objet d'un accord formalisé avec le fournisseur; c'est le cas notamment des sommes dues aux membres du personnel (par exemple, des sommes dues au titre des congés à payer). Même s'il est parfois nécessaire d'estimer le montant ou l'échéancier des charges à payer, l'incertitude est généralement bien moindre que pour les provisions.

Les charges à payer sont souvent comptabilisées dans les fournisseurs et autres créiteurs alors que les provisions sont présentées séparément.

*Lien entre les provisions et les passifs éventuels*

12. En règle générale, toutes les provisions ont un caractère éventuel car leur échéance ou leur montant est incertain. Mais, dans le cadre de la présente Norme, le terme «éventuel» est utilisé pour des actifs et des passifs qui ne sont pas comptabilisés car leur existence ne sera confirmée que par la survenance (ou non) d'un ou plusieurs événements futurs incertains qui ne sont pas totalement sous le contrôle de l'entreprise. En outre, le terme de «passif éventuel» est utilisé pour des passifs qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation.
13. La présente Norme distingue:
- (a) les provisions, qui sont comptabilisées en tant que passifs (en supposant qu'on peut les estimer de manière fiable) parce que ce sont des obligations actuelles et qu'il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler les obligations; et
  - (b) les passifs éventuels, qui ne sont pas comptabilisés en tant que passifs parce qu'ils sont:
    - (i) soit des obligations potentielles, car l'existence pour l'entreprise d'une obligation actuelle qui pourrait conduire à une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques reste à confirmer; ou
    - (ii) soit des obligations présentes qui ne satisfont pas aux critères de comptabilisation de la présente Norme (soit parce qu'il n'est pas probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation, soit parce qu'on ne peut estimer de manière suffisamment fiable le montant de l'obligation).

**COMPTABILISATION***Provisions*

14. **Une provision doit être comptabilisée lorsque:**
- (a) ***l'entreprise a une obligation actuelle (juridique ou implicite) résultant d'un événement passé<sup>(2)</sup>;***
  - (b) ***il est probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour régler l'obligation; et***
  - (c) ***le montant de l'obligation peut être estimé de manière fiable.***

***Si ces conditions ne sont pas réunies, aucune provision ne doit être comptabilisée.***

<sup>(2)</sup> Voir aussi SIC 6: Coûts de modification de logiciels existants.

## Obligation actuelle

15. ***Dans de rares cas, l'existence d'une obligation actuelle n'apparaît pas clairement. Dans ces cas, un événement passé est considéré créer une obligation actuelle si, compte tenu de toutes les indications disponibles, il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture.***
16. Dans presque tous les cas, il apparaîtra clairement si un événement passé crée ou non une obligation actuelle. Dans de rares cas, par exemple dans le cas d'une action en justice, le fait que certains événements se soient produits ou que ces événements créent une obligation actuelle peut être contesté. Dans ce cas, l'entreprise détermine l'existence d'une obligation actuelle à la date de clôture en prenant en compte toutes les indications disponibles, notamment par exemple l'avis d'experts. Les indications disponibles englobent toute indication complémentaire fournie par des événements ultérieurs à la date de clôture. Sur la base de ces indications:
- (a) lorsqu'il est plus probable qu'improbable qu'une obligation actuelle existe à la date de clôture, l'entreprise comptabilise une provision (si les critères de comptabilisation sont satisfaits); et
  - (b) lorsque l'existence d'une obligation actuelle à la date de clôture est plus improbable que probable, l'entreprise indique l'existence d'un passif éventuel, sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est faible (voir paragraphe 86).

## Événement passé

17. Un événement passé qui aboutit à une obligation actuelle est appelé fait générateur d'obligation. Pour qu'un événement soit un fait générateur d'obligation, il faut que l'entreprise n'ait pas d'autre solution réaliste que de régler l'obligation créée par l'événement. Il en est ainsi uniquement:
- (a) lorsque l'entreprise peut être contrainte juridiquement de régler son obligation; ou
  - (b) dans le cas d'une obligation implicite, lorsque l'événement (qui peut être une action de l'entreprise) crée chez les tiers des attentes fondées qu'elle réglera son obligation.
18. Les états financiers présentent la situation financière de l'entreprise à la clôture de l'exercice et non pas sa situation future potentielle. En conséquence, aucune provision n'est comptabilisée au titre de coûts de fonctionnement qui devront être encourus dans l'avenir. Les seuls passifs comptabilisés au bilan de l'entreprise sont ceux qui existent à la date de clôture.
19. Seules les obligations qui résultent d'événements passés existant indépendamment d'actions futures de l'entreprise (i.e. de la conduite future de son activité) sont comptabilisées comme des provisions. Des exemples de telles obligations sont les pénalités ou les coûts de dépollution dans le cas de dommages illicites causés à l'environnement car dans les deux cas, il en résulte une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques indépendamment des actions futures de l'entreprise. De même, une entreprise comptabilise une provision pour les coûts de démantèlement d'une installation pétrolière ou d'une centrale nucléaire dans la mesure où elle est obligée de remédier aux dommages déjà causés. En revanche, une entreprise peut envisager (ou être tenue), face aux pressions de la concurrence ou de la réglementation, d'engager certaines dépenses pour se conformer à l'avenir à des exigences particulières de fonctionnement (par exemple, en équipant certaines usines de filtres à fumée). Comme l'entreprise peut éviter ces dépenses futures par des mesures futures, par exemple en modifiant son mode de fonctionnement, elle n'a aucune obligation actuelle au titre de cette dépense future et donc elle ne comptabilise aucune provision.
20. Une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie. Il n'est toutefois pas nécessaire de connaître l'identité de la partie à laquelle l'obligation est due, car il peut s'agir en effet d'une obligation vis-à-vis de la collectivité. Comme une obligation implique toujours un engagement vis-à-vis d'une autre partie, il s'ensuit qu'une décision de la direction ou du conseil d'administration ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture sauf si, avant cette date, cette décision a été communiquée aux personnes concernées de façon suffisamment spécifique pour créer chez elles l'attente fondée que l'entreprise assumera ses responsabilités.

## IAS 37

21. Un événement qui ne crée pas une obligation immédiate peut en générer une à une date ultérieure, du fait d'une évolution du droit ou d'un acte de l'entreprise (par exemple, d'une déclaration publique suffisamment spécifique) créant une obligation implicite. Par exemple, dans le cas de dommages causés à l'environnement, il peut n'exister aucune obligation de remédier aux conséquences de ces dommages. Toutefois, le fait de causer des dommages à l'environnement deviendra un fait générateur d'obligation dès lors qu'une nouvelle loi imposera de remédier aux dommages déjà causés ou que l'entreprise acceptera publiquement la responsabilité d'y remédier, créant ainsi une obligation implicite.
22. Si les détails d'une nouvelle proposition de loi doivent encore être finalisés, l'obligation naît uniquement lorsqu'on a la quasi-certitude que les dispositions légales et réglementaires seront adoptées sous la forme proposée. Pour les besoins de la présente Norme, une obligation de ce type est traitée comme une obligation juridique. La diversité des circonstances entourant la promulgation d'une loi rend impossible de spécifier un événement unique qui rendrait la promulgation d'une loi quasiment certaine. Dans bon nombre de cas, il sera impossible d'être quasiment certain de la promulgation d'une loi tant que celle-ci n'aura pas été promulguée.

## Sortie probable de ressources représentatives d'avantages économiques

23. Pour qu'un passif réunisse les conditions requises pour être comptabilisé, il faut non seulement qu'il crée une obligation actuelle mais également qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit probable pour régler cette obligation. Pour les besoins de la présente Norme<sup>(3)</sup>, une sortie de ressources ou tout autre événement est considéré comme probable, s'il est plus probable qu'improbable que l'événement se produira, c'est à dire si la probabilité que l'événement se produise est plus grande que la probabilité qu'il ne se produise pas. Lorsque l'existence d'une obligation actuelle n'est pas probable, l'entreprise fournit une information sur un passif éventuel sauf si la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est très faible (voir paragraphe 86).
24. Lorsqu'il existe un grand nombre d'obligations similaires (par exemple, garanties sur les produits ou contrats similaires), la probabilité qu'une sortie de ressources soit nécessaire au règlement de ces obligations est déterminée en considérant la catégorie d'obligations comme un tout. Bien que la probabilité de sortie pour chacun des éléments soit petite, il peut être probable qu'une certaine sortie de ressources sera nécessaire pour régler cette catégorie d'obligations dans son ensemble. Si tel est le cas, une provision est comptabilisée (sous réserve que les autres critères de comptabilisation soient satisfaits).

## Estimation fiable de l'obligation

25. L'utilisation d'estimations est un élément essentiel de la préparation des états financiers et elle ne nuit pas à leur fiabilité. Cela est particulièrement vrai dans le cas des provisions qui sont, par nature, plus incertaines que la plupart des autres éléments du bilan. Sauf dans des cas extrêmement rares, l'entreprise peut déterminer un éventail de résultats possibles et, peut donc faire une estimation suffisamment fiable de l'obligation pour comptabiliser une provision.
26. Dans le cas extrêmement rare où aucune estimation fiable ne peut être faite, il existe un passif qui ne peut pas être comptabilisé. Ce passif est indiqué en tant que passif éventuel (voir paragraphe 86).

## Passifs éventuels

27. **Une entreprise ne doit pas comptabiliser un passif éventuel.**
28. Un passif éventuel donne lieu à une information en annexe, comme l'impose le paragraphe 86, à moins que la probabilité d'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques soit faible.
29. Lorsqu'une entreprise est conjointement et solidairement responsable d'une obligation, la partie de l'obligation devant être exécutée par d'autres parties est traitée comme un passif éventuel. L'entreprise comptabilise une provision pour la partie de l'obligation pour laquelle une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques est probable, sauf dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite.
30. Des passifs éventuels peuvent connaître une évolution qui n'était pas prévue initialement. En conséquence, ils sont évalués de façon continue pour déterminer si une sortie d'avantages économiques est devenue probable. S'il devient probable qu'une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques sera nécessaire pour un élément qui, auparavant était traité comme un passif éventuel, une provision est comptabilisée dans les états financiers de l'exercice au cours duquel le changement de probabilité intervient (excepté dans les cas extrêmement rares où aucune estimation fiable ne peut être faite).

<sup>(3)</sup> L'interprétation du terme «probable» dans la présente Norme comme étant «plus probable qu'improbable» ne s'applique pas nécessairement à d'autres Normes comptables internationales.

*Actifs éventuels*

31. **Une entreprise ne doit pas comptabiliser un actif éventuel.**
32. Les actifs éventuels résultent habituellement d'événements non planifiés ou imprévus qui créent la possibilité d'une entrée d'avantages économiques pour l'entreprise. Une action en justice intentée par l'entreprise et dont le résultat est incertain en est un exemple.
33. Les actifs éventuels ne sont pas comptabilisés dans les états financiers puisque cela peut conduire à la comptabilisation de produits qui peuvent n'être jamais réalisés. Toutefois, lorsque la réalisation des produits est quasiment certaine, l'actif correspondant n'est pas un actif éventuel et dans ce cas il est approprié de le comptabiliser.
34. Un actif éventuel est indiqué, comme imposé par le paragraphe 89, lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable.
35. Les actifs éventuels sont évalués de façon continue pour que les états financiers reflètent leur évolution de manière appropriée. S'il est devenu quasiment certain qu'il y aura une entrée d'avantages économiques, l'actif et le produit correspondant sont comptabilisés dans les états financiers de l'exercice au cours duquel se produit le changement. Si l'entrée d'avantages économiques est devenue probable, l'entreprise fournit une information sur l'actif éventuel (voir paragraphe 89).

## ÉVALUATION

*Meilleure estimation*

36. **Le montant comptabilisé en provision doit être la meilleure estimation de la dépense nécessaire au règlement de l'obligation actuelle à la date de clôture.**
37. La meilleure estimation de la dépense imposée par le règlement de l'obligation actuelle est le montant que l'entreprise devrait rationnellement payer pour régler son obligation à la date de clôture ou pour la transférer à un tiers à cette même date. Régler ou transférer une obligation à la date de clôture sera bien souvent impossible ou d'un coût prohibitif. Toutefois, l'estimation du montant que l'entreprise devrait rationnellement payer pour régler son obligation ou la transférer fournit la meilleure estimation de la dépense à engager pour régler l'obligation actuelle à la date de clôture.
38. Les estimations du résultat et de l'effet financier sont déterminées à partir du jugement de la direction de l'entreprise, complétées par l'expérience de transactions similaires et, dans certains cas, par des rapports d'experts indépendants. Les indications à prendre en compte incluent toute indication complémentaire fournie par des événements postérieurs à la date de clôture.
39. Les incertitudes relatives au montant à comptabiliser en provision sont traitées par des moyens différents selon les circonstances. Lorsque la provision à évaluer comprend une population nombreuse d'éléments, l'obligation est estimée en pondérant tous les résultats possibles en fonction de leur probabilité. Cette méthode statistique d'estimation est appelée «méthode de la valeur attendue». La provision sera donc différente selon que la probabilité de la perte d'un montant donné sera, par exemple, de 60 % ou de 90 %. Lorsque les résultats possibles sont équiprobables dans un intervalle continu, le milieu de l'intervalle est retenu.

## Ex e m p l e

Une entreprise vend des biens avec une garantie aux termes de laquelle les clients sont couverts pour les coûts de réparation d'éventuels défauts de fabrication constatés dans les six premiers mois suivant l'achat. Si des défauts mineurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 1 million. Si des défauts majeurs étaient détectés sur tous les produits vendus, le montant des réparations qui en résulteraient serait de 4 millions. L'expérience passée de l'entreprise et ses attentes futures indiquent que, pour l'année à venir, 75 % des produits vendus ne présenteront aucun défaut, 20 % ne présenteront que des défauts mineurs et 5 % présenteront des défauts majeurs. Selon le paragraphe 24, une entreprise évalue la probabilité d'une sortie au titre de l'ensemble de ses obligations de garantie.

La valeur attendue du coût des réparations est la suivante:

$$(75 \% \times \text{zéro}) + (20 \% \times 1\,000\,000) + (5 \% \times 4\,000\,000) = 400\,000$$

## IAS 37

40. Lorsqu'on évalue une obligation unique, le résultat individuel le plus probable peut être la meilleure estimation du passif. Toutefois, même dans un tel cas, l'entreprise considère d'autres résultats possibles. Lorsque les autres résultats possibles sont pour la plupart soit plus élevés soit plus faibles que le résultat le plus probable, la meilleure estimation sera un montant supérieur ou inférieur au résultat le plus probable. Si une entreprise doit, par exemple, remédier à un grave défaut constaté dans une usine importante qu'elle a construite pour un client, le résultat unique le plus probable peut être la réparation du défaut dès la première tentative pour un coût de 1 000. Toutefois, s'il existe une probabilité significative que d'autres tentatives seront nécessaires, une provision est comptabilisée pour un montant plus élevé.
41. La provision est évaluée avant impôt car les incidences fiscales des provisions et de leurs changements sont traités selon IAS 12, Impôts sur les résultats.

*Risques et incertitudes*

42. ***Les risques et incertitudes qui affectent inévitablement de nombreux événements et circonstances doivent être pris en compte pour parvenir à la meilleure estimation d'une provision.***
43. Le risque exprime la variabilité du résultat. La prise en compte d'un risque peut augmenter le montant auquel un passif est évalué. Une certaine prudence est de mise lorsqu'on exerce son jugement dans des conditions d'incertitude pour ne pas surestimer les produits ou les actifs ou sous-estimer les charges ou les passifs. Toutefois, une incertitude ne justifie pas la constitution de provisions excessives ou une évaluation délibérément exagérée des passifs. Si, par exemple, les coûts prévus d'un événement particulièrement défavorable sont estimés sur une base prudente, cet événement n'est donc pas délibérément traité comme plus probable qu'il ne l'est réellement. Il faut prendre soin de ne pas prendre en compte deux fois les ajustements pour risques et incertitudes, ce qui aurait pour conséquence la surestimation d'une provision.
44. Les incertitudes relatives au montant de la dépense sont indiquées selon le paragraphe 85(b).

*Valeur actuelle*

45. ***Lorsque l'effet de la valeur temps de l'argent est significatif, le montant de la provision doit être la valeur actuelle des dépenses attendues que l'on pense nécessaires pour régler l'obligation.***
46. Étant donné la valeur temps de l'argent, les provisions relatives à des sorties de trésorerie se produisant peu après la date de clôture sont plus onéreuses que celles relatives à des sorties de trésorerie de même montant se produisant à une date ultérieure. Lorsque l'effet est significatif, les provisions sont donc actualisées.
47. ***Le(s) taux d'actualisation doi(ven)t être un(des) taux avant impôts reflétant les appréciations actuelles par le marché de la valeur temps de l'argent et des risques spécifiques à ce passif. Le(s) taux d'actualisation ne doi(ven)t pas refléter les risques pour lesquels les estimations de flux de trésorerie futurs ont été ajustées.***

*Événements futurs*

48. ***Les événements futurs pouvant avoir un effet sur le montant nécessaire à l'extinction d'une obligation doivent être traduits dans le montant de la provision lorsqu'il existe des indications objectives suffisantes indiquant que ces événements se produiront.***
49. Les événements futurs attendus peuvent être particulièrement importants pour l'évaluation des provisions. Une entreprise peut penser, par exemple, que le coût de décontamination d'un site à la fin de sa durée d'utilisation sera diminué par des progrès technologiques futurs. Le montant comptabilisé reflète une attente raisonnable d'observateurs objectifs et techniquement qualifiés, prenant en compte tous les indices dont ils disposent quant à l'état de la technologie au moment de la décontamination. Il convient donc d'inclure, par exemple, les réductions de coûts attendues du fait d'une plus grande expérience de l'application d'une technologie existante ou le coût attendu de l'application d'une technologie existante à une opération de décontamination plus importante ou plus complexe que celles effectuées précédemment. Toutefois, une entreprise n'anticipe pas la mise au point d'une technologie entièrement nouvelle de décontamination sauf si elle s'appuie sur des indications objectives suffisantes.

50. L'effet d'une nouvelle législation possible est pris en compte dans l'évaluation d'une obligation existante lorsque des indices objectifs suffisants existent qu'une promulgation de cette législation est quasiment certaine. La diversité des circonstances se produisant en pratique fait qu'il est impossible de préciser un événement unique qui donnera des indications objectives suffisantes dans chaque cas. Les indications devront indiquer à la fois ce que la législation imposera et s'il est (ou non) quasiment certain qu'elle sera promulguée et mise en œuvre en temps voulu. Dans bon nombre de cas, il n'existera pas d'indications objectives suffisantes tant que la nouvelle législation n'est pas promulguée.

#### Sortie attendue d'actifs

51. **Les profits résultant de la sortie attendue d'actifs ne doivent pas être pris en compte dans l'évaluation d'une provision.**
52. Les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision même si la sortie attendue est étroitement liée à l'événement ayant donné lieu à la provision. À la place, l'entreprise comptabilise les profits sur les sorties attendues d'actifs à la date spécifiée par la Norme comptable internationale traitant des actifs concernés.

#### REMBOURSEMENTS

53. **Lorsqu'il est attendu que tout ou partie de la dépense nécessaire au règlement d'une provision sera remboursée par une autre partie, le remboursement doit être comptabilisé si, et seulement si, l'entreprise a la quasi-certitude de recevoir ce remboursement si elle règle son obligation. Le remboursement doit être traité comme un actif distinct. Le montant comptabilisé au titre du remboursement ne doit pas être supérieur au montant de la provision.**
54. **Dans le compte de résultat, la charge correspondant à une provision peut être présentée nette du montant comptabilisé au titre d'un remboursement.**
55. Il arrive parfois qu'une entreprise puisse se retourner vers une autre partie pour obtenir le paiement de tout ou partie de la dépense à engager pour éteindre une provision (par exemple, par le biais de contrats d'assurance, de clauses d'indemnisation ou de garanties du fournisseur). L'autre partie peut soit rembourser les montants payés par l'entreprise, soit payer directement les montants.
56. Dans la plupart des cas, l'entreprise demeurera redevable de la totalité du montant en question, c'est à dire qu'elle devra payer l'intégralité du montant en cas de défaillance du tiers quelqu'en soit la raison. Dans ce cas, la provision est comptabilisée pour son montant intégral et un actif distinct au titre du remboursement attendu est comptabilisé, lorsqu'il est quasiment certain que l'entreprise obtiendra ce remboursement si elle règle le passif.
57. Dans certains cas, l'entreprise ne sera pas responsable des coûts en question en cas de défaut de paiement du tiers. Dans ce cas, l'entreprise n'a pas de passif correspondant à ces coûts et ils ne sont pas inclus dans la provision.
58. Comme indiqué au paragraphe 29, une obligation pour laquelle une entreprise est conjointement et solidairement responsable constitue un passif éventuel dans la mesure où l'on s'attend à ce que l'obligation soit réglée par les autres parties.

#### CHANGEMENTS AFFECTANT LES PROVISIONS

59. **Les provisions doivent être revues à chaque date de clôture et ajustées pour refléter la meilleure estimation à cette date. Si une sortie de ressources représentatives d'avantages économiques nécessaires pour régler l'obligation n'est plus probable, la provision doit être reprise.**
60. Lorsqu'on les provisions sont actualisées, la valeur comptable d'une provision augmente à chaque exercice pour refléter l'écoulement du temps. Cette augmentation est comptabilisée en charges financières.

#### UTILISATION DES PROVISIONS

61. **Une provision ne doit être utilisée que pour les dépenses pour lesquelles elle a été comptabilisée à l'origine.**

**IAS 37**

62. Seules les dépenses liées à la provision comptabilisée à l'origine sont imputées sur celle-ci. Le fait d'imputer des dépenses sur une provision comptabilisée à l'origine pour une autre dépense masquerait l'effet de deux événements différents.

## APPLICATION DES RÈGLES DE COMPTABILISATION ET D'ÉVALUATION

*Pertes opérationnelles futures*

63. ***Des provisions ne doivent pas être comptabilisées au titre de pertes opérationnelles futures.***
64. Les pertes opérationnelles futures ne répondent ni à la définition d'un passif selon le paragraphe 10 et ni aux critères généraux de comptabilisation énoncés pour les provisions au paragraphe 14.
65. Le fait de s'attendre à des pertes opérationnelles futures est un indice que certains actifs de l'activité ont pu perdre de la valeur. L'entreprise effectue des tests de dépréciation de ces actifs selon IAS 36, Dépréciation d'actifs.

*Contrats déficitaires*

66. ***Si une entreprise a un contrat déficitaire, l'obligation actuelle résultant du contrat doit être comptabilisée et évaluée comme une provision.***
67. De nombreux contrats (par exemple, certaines commandes routinières) peuvent être annulés sans que l'autre partie soit dédommée; ces contrats n'impliquent donc aucune obligation. D'autres contrats établissent à la fois des droits et des obligations pour chacune des parties contractantes. Lorsque des événements font qu'un tel contrat est un contrat déficitaire, ce contrat entre dans le champ d'application de la présente Norme et il existe un passif qui est comptabilisé. Les «contrats non (entièrement) exécutés» qui ne sont pas des contrats déficitaires n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme.
68. La présente Norme définit un contrat déficitaire comme un contrat pour lequel les coûts inévitables pour satisfaire aux obligations contractuelles sont supérieurs aux avantages économiques à recevoir attendus du contrat. Les coûts inévitables d'un contrat reflètent le coût net de sortie du contrat, c'est-à-dire le plus faible du coût d'exécution du contrat ou de toute indemnisation ou pénalité découlant du défaut d'exécution.
69. Avant d'établir une provision séparée pour un contrat déficitaire, une entreprise comptabilise toute perte de valeur survenue sur les actifs dédiés à ce contrat (voir IAS 36, Dépréciation d'actifs).

*Restructuration*

70. Les exemples d'événements suivants peuvent satisfaire à la définition d'une restructuration:
- (a) la vente ou l'arrêt d'une branche d'activité;
  - (b) la fermeture de sites d'activité dans un pays ou une région ou la relocalisation d'activités d'un pays vers un autre ou d'une région vers une autre;
  - (c) les changements apportés à la structure de direction, par exemple la suppression d'un niveau hiérarchique; et
  - (d) les réorganisations fondamentales ayant un effet significatif sur la nature et l'objet central d'une activité de l'entreprise.
71. Une provision pour coûts de restructuration n'est comptabilisée que lorsque les critères généraux de comptabilisation des provisions énoncés au paragraphe 14 sont satisfaits. Les paragraphes 72 à 83 indiquent comment ces critères s'appliquent aux restructurations.

72. **Une obligation implicite de restructurer existe uniquement si une entreprise:**
- (a) **a un plan formalisé et détaillé de restructuration précisant au moins:**
- (i) **l'activité ou la partie d'activité concernée;**
  - (ii) **les principaux sites affectés;**
  - (iii) **la localisation, la fonction et le nombre approximatif de membres du personnel qui seront indemnisés au titre de la fin de leur contrat de travail;**
  - (iv) **les dépenses qui seront engagées; et**
  - (v) **la date à laquelle le plan sera mis en œuvre; et**
- (b) **a créé, chez les personnes concernées, une attente fondée qu'elle mettra en œuvre la restructuration soit en commençant à exécuter le plan soit en leur annonçant ses principales caractéristiques.**
73. Les indications montrant qu'une entreprise a commencé à mettre en œuvre un plan de restructuration sont, par exemple, le démantèlement d'une usine, la vente d'actifs ou l'annonce publique des principales caractéristiques du plan. Une annonce publique d'un plan détaillé de restructuration ne constitue une obligation implicite de restructurer que si elle est présentée et comporte suffisamment de détails (c'est à dire par description des principales caractéristiques du plan) de telle sorte qu'elle crée une attente fondée chez les tiers tels que les clients, fournisseurs et membres du personnel (ou leurs représentants) que l'entreprise mettra en œuvre la restructuration.
74. Pour qu'un plan soit suffisant pour créer une obligation implicite lorsqu'il est communiqué à toutes les personnes concernées, sa mise en œuvre doit être programmée pour démarrer le plus rapidement possible et s'achever dans un délai rendant improbable toute modification importante du plan. Si l'on s'attend à ce qu'un délai important s'écoule avant le début de la restructuration ou à ce que celle-ci prenne un temps déraisonnablement long, il est peu probable que le plan crée chez les tiers une attente fondée que l'entreprise est, à présent, engagée à restructurer, car le délai est tel qu'il permet à l'entreprise de modifier ses plans.
75. Une décision de restructurer prise par la direction ou par le Conseil d'administration avant la date de clôture ne crée pas une obligation implicite à la date de clôture à moins que l'entreprise ait, antérieurement à cette date:
- (a) commencé à mettre en œuvre le plan de restructuration; ou
  - (b) annoncé les principales caractéristiques du plan de restructuration aux personnes concernées d'une manière suffisamment spécifique pour créer chez celles-ci une attente fondée que l'entreprise mettra en œuvre la restructuration.
- Dans certains cas, une entreprise ne démarre la mise en œuvre d'un plan de restructuration ou n'annonce ses principales caractéristiques aux personnes concernées qu'après la date de clôture. IAS 10, Événements postérieurs à la date de clôture, peut imposer que des informations soient fournies si la restructuration est d'une importance telle que le fait de ne pas la mentionner aurait un impact sur la capacité des utilisateurs des états financiers à faire des évaluations et à prendre des décisions appropriées.
76. Bien qu'une obligation implicite ne soit pas créée uniquement par une décision de la direction, une obligation peut résulter d'autres événements antérieurs pris conjointement avec cette décision. Par exemple, des négociations avec les représentants du personnel pour le paiement d'indemnités de fin de contrat de travail, ou avec les acheteurs pour la vente d'une activité, peuvent avoir été conclues sous réserve uniquement de leur approbation par le Conseil d'administration. Une fois cette approbation obtenue et communiquée aux autres parties, l'entreprise a une obligation implicite de restructurer, si les conditions du paragraphe 72 sont réunies.
77. Dans certains pays, l'autorité ultime repose sur un Conseil comptant parmi ses membres des représentants d'intérêts autres que ceux de la direction (par exemple, des membres du personnel) ou une notification à de tels représentants peut être nécessaire avant qu'une décision du Conseil ne soit adoptée. Du fait qu'une décision prise par ce conseil implique sa communication à ces représentants, il peut en résulter une obligation implicite de restructurer.

## IAS 37

78. ***Il n'existe aucune obligation pour la vente d'une activité tant que l'entreprise n'est pas engagée à vendre, c'est-à-dire par un accord de vente irrévocable.***
79. Même lorsqu'une entreprise a pris la décision de vendre une activité et l'a annoncé publiquement, elle ne peut être engagée à vendre tant qu'aucun acheteur n'a été trouvé et tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'a été conclu. En effet, tant qu'aucun accord de vente irrévocable n'est conclu, l'entreprise peut changer d'avis et de fait doit envisager un autre mode d'action si elle ne trouve aucun acheteur à des conditions acceptables. Lorsque la vente d'une activité est envisagée dans le cadre d'une restructuration, les actifs de celle-ci sont examinés pour dépréciation selon IAS 36, Dépréciation d'actifs. Lorsqu'une vente ne représente que l'un des éléments d'une restructuration, il peut exister une obligation implicite au titre des autres parties de la restructuration avant même qu'un accord de vente irrévocable ait été conclu.
80. ***Une provision pour restructuration ne doit inclure que les dépenses directement liées à la restructuration, c'est-à-dire les dépenses qui sont à la fois:***
- (a) ***nécessairement entraînées par la restructuration; et***
  - (b) ***qui ne sont pas liées aux activités poursuivies par l'entreprise.***
81. Une provision pour restructuration n'inclut pas les coûts:
- (a) de reconversion ou de relocalisation du personnel conservé;
  - (b) de marketing; ou
  - (c) d'investissement dans de nouveaux systèmes et réseaux de distribution.
- Ces dépenses sont liées à la conduite future de l'activité et ne constituent pas des passifs au titre de la restructuration à la date de clôture. Ces dépenses sont comptabilisées sur la même base que si elles se produisaient indépendamment de toute restructuration.
82. Les pertes opérationnelles futures identifiables jusqu'à la date d'une restructuration ne sont pas incluses dans une provision, sauf si elles concernent un contrat déficitaire tel que défini au paragraphe 10.
83. Comme l'impose le paragraphe 51, les profits sur la sortie attendue d'actifs ne sont pas pris en compte dans l'évaluation d'une provision pour restructuration même si la vente des actifs est envisagée dans le cadre de la restructuration.

## INFORMATIONS À FOURNIR

84. ***Pour chaque catégorie de provision, l'entreprise doit fournir une information sur:***
- (a) ***la valeur comptable à l'ouverture et à la clôture de l'exercice;***
  - (b) ***les provisions supplémentaires constituées au cours de l'exercice, y compris l'augmentation des provisions existantes;***
  - (c) ***les montants utilisés (i.e. encourus et imputés sur la provision) au cours de l'exercice;***
  - (d) ***les montants non utilisés repris au cours de l'exercice; et***
  - (e) ***l'augmentation au cours de l'exercice du montant actualisé résultant de l'écoulement du temps et de l'effet de toute modification du taux d'actualisation.***

***L'information comparative n'est pas imposée.***

85. ***Pour chaque catégorie de provisions, l'entreprise doit fournir:***
- (a) ***une brève description de la nature de l'obligation et de l'échéance attendue des sorties d'avantages économiques en résultant;***

- (b) *une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de ces sorties. Si cela est nécessaire à la fourniture d'une information adéquate, l'entreprise doit fournir une information les principales hypothèses retenues concernant des événements futurs, comme indiqué au paragraphe 48; et*
- (c) *le montant de tout remboursement attendu, en indiquant le montant de tout actif qui a été comptabilisé pour ce remboursement attendu.*
86. *À moins que la probabilité d'une sortie pour règlement soit très faible, l'entreprise doit fournir, pour chaque catégorie de passif éventuel à la date de clôture, une brève description de la nature de ce passif éventuel et, dans la mesure du possible:*
- (a) *une estimation de son effet financier, évalué selon les paragraphes 36 à 52;*
- (b) *une indication des incertitudes relatives au montant ou à l'échéance de toute sortie; et*
- (c) *la possibilité de tout remboursement.*
87. Pour déterminer quelles provisions ou quels passifs éventuels peuvent être regroupés pour former une catégorie, il est nécessaire de considérer si leur nature est suffisamment similaire pour que leur présentation sous une rubrique unique permette de satisfaire aux dispositions des paragraphes 85(a) et (b) et 86(a) et (b). Ainsi, il peut être approprié de traiter comme une catégorie unique de provisions les montants relatifs aux garanties de différents produits mais il ne serait pas approprié de traiter comme une catégorie unique les montants relatifs aux garanties normales et ceux faisant l'objet d'un contentieux.
88. Lorsqu'une provision et un passif éventuel sont créés par le même type de circonstances, l'entreprise fournit les informations imposées par les paragraphes 84-86 de manière à montrer le lien existant entre la provision et le passif éventuel.
89. *Lorsqu'une entrée d'avantages économiques est probable, l'entreprise doit fournir une brève description de la nature des actifs éventuels à la date de clôture et, dans la mesure du possible, une estimation de leur effet financier évalué selon les principes énoncés pour les provisions aux paragraphes 36 à 52.*
90. Dans les informations fournies pour les actifs éventuels, il est important d'éviter de donner des indications trompeuses sur la probabilité de survenance d'un produit.
91. *Lorsqu'il n'est pas possible de fournir une quelconque des informations imposées par les paragraphes 86 à 89, ce fait doit être signalé.*
92. *Dans des cas extrêmement rares, l'indication de tout ou partie des informations imposées par les paragraphes 84 à 89 peut causer un préjudice sérieux à l'entreprise dans un litige l'opposant à des tiers sur le sujet faisant l'objet de la provision, du passif éventuel ou de l'actif éventuel. Dans ces cas, l'entreprise n'a pas à fournir ces informations mais elle doit indiquer la nature générale du litige, le fait que ces informations n'ont pas été fournies, ainsi que la raison pour laquelle elles ne l'ont pas été.*

## DISPOSITIONS TRANSITOIRES

93. *L'effet de l'adoption de la présente Norme à sa date d'entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé en ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de l'exercice au cours duquel la Norme est adoptée pour la première fois. Les entreprises sont encouragées, mais non tenues, à ajuster le solde d'ouverture des résultats non distribués pour le premier exercice présenté et à retraiter les informations comparatives. Si ces informations comparatives ne sont pas retraitées, ce fait doit être indiqué.*
94. La présente Norme impose un traitement différent de celui indiqué dans IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. IAS 8 impose de retraiter les informations comparatives (traitement de référence) ou de fournir des informations comparatives complémentaires pro forma sur une base retraitée (autre traitement autorisé) à moins que cela ne soit pas possible.

**IAS 38**

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

95. *La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme pour des exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> juillet 1999, elle doit l'indiquer.*
96. La présente Norme remplace les parties de IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture de l'exercice <sup>(4)</sup>, qui traitent des éventualités.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 38****Immobilisations incorporelles**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASB en juillet 1998 et entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999.

La présente Norme annule et remplace:

- (a) IAS 4, Comptabilisation des amortissements, pour ce qui concerne l'amortissement des immobilisations incorporelles; et
- (b) IAS 9, Frais de recherche et de développement.

En octobre 1998, les permanents de l'IASB ont publié séparément la base des conclusions d'IAS 38, Immobilisations incorporelles et d'IAS 22 (révisée en 1998). Des exemplaires sont disponibles auprès du Service des Publications de l'IASB.

En 1998, IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation, a amendé le paragraphe 2(f) de IAS 38 pour remplacer la référence à IAS 25, Comptabilisation des placements, par une référence à IAS 39. La note de bas de page 1 a aussi été supprimée.

Une interprétation du SIC fait référence à IAS 38:

- SIC 6: Coûts de modification de logiciels existants.
- SIC 32: Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites web.

## INTRODUCTION

1. IAS 38 prescrit la comptabilisation et les informations à fournir pour les immobilisations incorporelles qui ne sont pas traitées spécifiquement par d'autres Normes comptables internationales. IAS 38 ne s'applique pas aux actifs financiers, aux droits miniers et aux dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires, ni aux immobilisations incorporelles résultant des contrats avec les assurés dans les entreprises d'assurance. IAS 38 s'applique, entre autres choses, aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement.
2. Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique, détenu en vue d'une utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour la location à des tiers ou à des fins administratives. Un actif est une ressource:
  - (a) contrôlée par une entreprise du fait d'événements passés; et
  - (b) dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.

<sup>(4)</sup> IAS 10, Éventualités et événements survenant après la date de clôture, a été remplacée par IAS 10 (révisée en 1999), Événements postérieurs à la date de clôture de l'exercice, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> janvier 2000.

**IAS 38**

3. IAS 38 impose à une entreprise de comptabiliser une immobilisation incorporelle (à son coût), si et seulement si:
- (a) il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise; et si
  - (b) le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.

Cette disposition s'applique, que l'immobilisation incorporelle soit acquise à l'extérieur ou qu'elle soit générée en interne. IAS 38 contient des critères de comptabilisation supplémentaires pour les immobilisations incorporelles générées en interne.

4. IAS 38 précise que lorsqu'ils sont générés en interne, le goodwill, les marques, les titres de journaux et de magazines, les listes de clients et les autres éléments similaires en substance ne doivent pas être comptabilisés comme des actifs.
5. Si un élément incorporel ne répond pas à la fois à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, IAS 38 impose de comptabiliser les dépenses au titre de cet élément en charges lorsqu'elles sont encourues. Toutefois, si l'élément est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, ces dépenses (inclues dans le coût d'acquisition) doivent être incorporées au montant attribué au goodwill (goodwill négatif) à la date d'acquisition.
6. IAS 38 impose de comptabiliser toutes les dépenses de recherche en charges lorsqu'elles sont encourues. Des exemples d'autres dépenses qui ne généreront pas une immobilisation incorporelle pouvant être comptabilisée dans les états financiers sont les suivants:
- (a) dépenses liées au démarrage d'une activité ou d'une entreprise (coûts de démarrage);
  - (b) dépenses de formation;
  - (c) dépenses de publicité et/ou de promotion; et
  - (d) dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entreprise.

Les dépenses au titre de ces éléments sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.

7. IAS 38 impose de comptabiliser en charges, lorsqu'elles sont encourues, les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle après son acquisition ou son achèvement, sauf:
- (a) s'il est probable que ces dépenses permettront à l'immobilisation de générer des avantages économiques futurs au delà du niveau de performance défini à l'origine; et
  - (b) si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'immobilisation de façon fiable.

Si ces conditions sont satisfaites, ces dépenses ultérieures doivent être ajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle.

8. Si une dépense relative à un élément incorporel a été initialement comptabilisée en charges par l'entreprise dans ses états financiers ou dans ses rapports financiers intermédiaires antérieurs, IAS 38 interdit à l'entreprise d'incorporer cette dépense dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.
9. Après sa comptabilisation initiale, IAS 38 impose d'évaluer une immobilisation incorporelle selon l'un des deux traitements suivants:
- (a) traitement de référence: coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur; ou
  - (b) autre traitement autorisé: montant réévalué diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs. Le montant réévalué doit être la juste valeur de l'actif. Toutefois, ce traitement est autorisé si, et seulement si, la juste valeur peut être déterminée par référence à un marché actif pour l'immobilisation incorporelle. De plus, une fois que l'entreprise a choisi ce traitement, IAS 38

**IAS 38**

impose d'effectuer des réévaluations avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture. IAS 38 précise également comment les immobilisations incorporelles doivent être réévaluées et si l'augmentation (diminution) liée à une réévaluation doit être comptabilisée dans le compte de résultat ou directement en capitaux propres.

10. IAS 38 impose d'amortir de façon systématique une immobilisation incorporelle sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excédera pas vingt ans à compter de la date à laquelle elle sera prête à être mise en service. IAS 38 ne permet pas aux entreprises d'attribuer à une immobilisation incorporelle une durée de vie infinie. L'amortissement doit démarrer lorsque l'actif est prêt à être mis en service.
11. Dans de rares cas, il peut exister des éléments probants et convaincants indiquant que la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle aura une durée spécifique supérieure à vingt ans. Dans ces cas, IAS 38 impose à une entreprise:
  - (a) d'amortir l'immobilisation incorporelle sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité;
  - (b) d'estimer la valeur recouvrable de l'immobilisation incorporelle au minimum une fois par an afin d'identifier toute perte de valeur; et
  - (c) d'indiquer les raisons pour lesquelles est réfutée la présomption selon laquelle la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excédera pas vingt ans et le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle.
12. IAS 38 impose que le mode d'amortissement utilisé traduise le rythme de consommation par l'entreprise des avantages économiques de l'immobilisation. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements doit être comptabilisée en charges à moins qu'une autre Norme comptable internationale permette ou impose de l'incorporer dans la valeur comptable d'un autre actif.
13. IAS 38 impose que la valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle soit réputée nulle, sauf:
  - (a) si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité; ou
  - (b) s'il existe un marché actif pour ce type d'actif et s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.
14. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle a pu perdre de la valeur, l'entreprise applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. De même, IAS 38 impose à une entreprise d'estimer au minimum une fois par an la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service.
15. IAS 38 entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée.
16. Pour sa première application, IAS 38 comprend des dispositions transitoires imposant une application rétrospective:
  - (a) chaque fois qu'il est nécessaire d'éliminer un élément ne répondant plus aux critères de comptabilisation de IAS 38; ou
  - (b) si l'évaluation antérieure d'une immobilisation incorporelle va à l'encontre des principes énoncés dans IAS 38 (par exemple, si une immobilisation incorporelle n'a jamais été amortie ou si elle a été réévaluée autrement que par référence à un marché actif).

Dans les autres cas, l'application prospective des dispositions de comptabilisation et d'amortissement est soit imposée (par exemple, IAS 38 interdit la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle générée en interne qui n'était pas comptabilisée auparavant) soit autorisée (par exemple, IAS 38 encourage la comptabilisation d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprise constituant une acquisition et qui n'était pas comptabilisée auparavant).

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-6
Définitions	7-17
Immobilisations incorporelles	8-17
Caractère identifiable	10-12
Contrôle	13-16
Avantages économiques futurs	17
Comptabilisation et évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle	18-55
Acquisition séparée	23-26
Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises	27-32
Acquisition grâce à une subvention publique	33
Échanges d'actifs	34-35
Goodwill généré en interne	36-38
Immobilisations incorporelles générées en interne	39-55
Phase de recherche	42-44
Phase de développement	45-52
Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne	53-55
Comptabilisation d'une charge	56-59
Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement	59
Dépenses ultérieures	60-62
Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	63-78
Traitement de référence	63
Autre traitement autorisé	64-78
Amortissement	79-96
Durée d'amortissement	79-87
Mode d'amortissement	88-90
Valeur résiduelle	91-93
Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement	94-96

**IAS 38**

Recouvrabilité de la valeur comptable — Pertes de valeur	97-102
Mises hors service et sorties	103-106
Informations à fournir	107-117
Dispositions générales	107-112
Immobilisations incorporelles comptabilisées selon l'autre traitement autorisé	113-114
Dépenses de recherche et développement	115-116
Autres informations	117
Dispositions transitoires	118-121
Date d'entrée en vigueur	122-123

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées à s'appliquer à des éléments non significatifs (voir paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des immobilisations incorporelles qui ne sont pas spécifiquement traitées par une autre Norme comptable internationale. La présente Norme impose aux entreprises de comptabiliser une immobilisation incorporelle si, et seulement si, certains critères sont réunis. La Norme spécifie également comment évaluer la valeur comptable des immobilisations incorporelles et impose de fournir certaines informations sur les immobilisations incorporelles.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée par toutes les entreprises pour la comptabilisation des immobilisations incorporelles, à l'exception:***
  - (a) ***des immobilisations incorporelles couvertes par une autre Norme comptable internationale;***
  - (b) ***des actifs financiers, tels que définis dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation;***
  - (c) ***des droits miniers et des dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources non renouvelables similaires; et***
  - (d) ***des immobilisations incorporelles résultant des contrats avec les assurés dans les entreprises d'assurance.***
  
2. Si une autre Norme comptable internationale traite d'un type spécifique d'immobilisations incorporelles, l'entreprise applique cette Norme au lieu de la présente Norme. La présente Norme ne s'applique pas, par exemple:
  - (a) aux immobilisations incorporelles détenues par une entreprise en vue de leur vente dans le cadre de l'activité normale (voir IAS 2, Stocks, et IAS 11, Contrats de construction);
  - (b) aux actifs d'impôt différé (voir IAS 12, Impôts sur le résultat);
  - (c) aux contrats de location entrant dans le champ d'application de IAS 17, Contrats de location;
  - (d) aux actifs résultant d'avantages du personnel (voir IAS 19, Avantages du personnel);

- (e) au goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises (voir IAS 22, Regroupements d'entreprises); et
- (f) aux actifs financiers tels que définis dans IAS 32, Instruments financiers: informations à fournir et présentation. La comptabilisation et l'évaluation de certains actifs financiers sont couverts par IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans les filiales; IAS 28, Comptabilisation des participations dans les entreprises associées, IAS 31, Information financière relative aux participations dans des coentreprises, et IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation.
3. Certaines immobilisations incorporelles peuvent être contenues dans ou sur un support physique tel qu'un disque compact (dans le cas d'un logiciel), une documentation juridique (dans le cas d'une licence ou d'un brevet) ou un film. Pour déterminer si une immobilisation comportant à la fois des éléments incorporels et des éléments corporels doit être comptabilisée selon IAS 16, Immobilisations corporelles, ou comme une immobilisation incorporelle conformément à la présente Norme, il faut faire preuve de jugement pour apprécier lequel des éléments est le plus important. Par exemple, un logiciel destiné à une machine-outil à commande numérique qui ne peut fonctionner sans ce logiciel, fait partie intégrante du matériel et est traité en tant qu'immobilisation corporelle. Il en va de même pour le système d'exploitation d'un ordinateur. Lorsque le logiciel ne fait pas partie intégrante du matériel, il est traité en tant qu'immobilisation incorporelle.
4. La présente Norme s'applique, entre autres choses, aux dépenses liées aux activités de publicité, de formation, de démarrage d'activité, de recherche et de développement. Les activités de recherche et développement visent à développer les connaissances. Par conséquent, même si ces activités peuvent aboutir à une immobilisation ayant une réalité physique (par exemple, un prototype), l'élément physique de l'actif est secondaire par rapport à sa composante incorporelle, à savoir les connaissances qu'elle renferme.
5. Dans le cas d'un contrat de location-financement, l'actif sous-jacent peut être une immobilisation corporelle ou incorporelle. Après la comptabilisation initiale, le preneur traite une immobilisation incorporelle détenue en vertu d'un contrat de location-financement selon la présente Norme. Les droits découlant d'accords de licence et portant sur des éléments tels que des films cinématographiques, enregistrements vidéo, pièces de théâtre, manuscrits, brevets et droits de reproduction sont exclus du champ d'application de IAS 17 et entrent dans le champ d'application de la présente Norme.
6. Des exclusions du champ d'application d'une Norme comptable internationale peuvent survenir si certaines activités ou transactions sont si spécialisées qu'elles donnent lieu à des problèmes comptables qui peuvent nécessiter d'être traités de façon différente. Ces problèmes se posent dans le cas de dépenses au titre de la prospection, du développement et de l'extraction de pétrole, de gaz et de minerais dans les industries d'extraction ainsi que dans le cas de contrats entre les entreprises d'assurance et leurs assurés. La présente Norme ne s'applique donc pas aux dépenses au titre de ces activités. Toutefois la présente Norme s'applique aux autres immobilisations incorporelles utilisées (telles que des logiciels) et aux autres dépenses (telles que les coûts de démarrage d'activité) des industries d'extraction ou des compagnies d'assurances.

#### DÉFINITIONS

7. **Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

***Une immobilisation incorporelle est un actif non monétaire identifiable sans substance physique, détenu en vue de son utilisation pour la production ou la fourniture de biens ou de services, pour une location à des tiers ou à des fins administratives.***

***Un actif est une ressource:***

- (a) ***contrôlée par une entreprise du fait d'événements passés; et***
- (b) ***dont des avantages économiques futurs sont attendus par l'entreprise.***

***Les actifs monétaires désignent l'argent détenu et les actifs à recevoir en argent pour des montants fixes ou déterminables.***

***La recherche est une investigation originale et programmée entreprise en vue d'acquérir une compréhension et des connaissances scientifiques ou techniques nouvelles.***

## IAS 38

*Le développement est l'application des résultats de la recherche ou d'autres connaissances à un plan ou un modèle en vue de la production de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou substantiellement améliorés, avant le commencement de leur production commerciale ou de leur utilisation.*

*L'amortissement est la répartition systématique du montant amortissable d'une immobilisation incorporelle sur sa durée d'utilité.*

*Le montant amortissable est le coût d'un actif, ou tout autre montant substitué au coût dans les états financiers, diminué de sa valeur résiduelle.*

*La durée d'utilité est:*

- (a) *soit la période pendant laquelle l'entreprise s'attend à utiliser un actif;*
- (b) *soit le nombre d'unités de production ou d'unités similaires que l'entreprise s'attend à obtenir de l'actif.*

*Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie donnée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa production.*

*La valeur résiduelle est le montant net que l'entreprise s'attend à obtenir pour un actif à la fin de sa durée d'utilité après déduction des coûts de sortie attendus.*

*La juste valeur d'un actif est le montant pour lequel cet actif pourrait être échangé entre parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.*

*Un marché actif est un marché pour lequel sont réunies les conditions ci-après:*

- (a) *les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;*
- (b) *on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et*
- (c) *les prix sont mis à la disposition du public.*

*Une perte de valeur est l'excédent de la valeur comptable d'un actif sur sa valeur recouvrable.*

*La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan après déduction du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur relatifs à cet actif.*

*Immobilisations incorporelles*

8. Il est fréquent que les entreprises consacrent des ressources ou assument des passifs pour l'acquisition, le développement, le maintien ou l'amélioration de ressources incorporelles telles que des connaissances scientifiques ou techniques, la conception et la mise en place de nouveaux procédés ou systèmes, licences, propriété intellectuelle, connaissance du marché et marques commerciales (y compris les noms de marques et titres de publication). Des exemples courants d'éléments incorporels entrant dans ces rubriques générales sont les logiciels, brevets, droits de reproduction, films cinématographiques, listes de clients, droits de service des prêts hypothécaires, licences de pêche, quotas d'importations, franchises, relations avec les clients ou les fournisseurs, fidélité des clients, parts de marché et droits de distribution.
9. Tous les éléments décrits au paragraphe 8 ne répondent pas à la définition d'une immobilisation incorporelle qui suppose un caractère identifiable, le contrôle d'une ressource et l'existence d'avantages économiques futurs. Si un élément couvert par la présente Norme ne satisfait pas à la définition d'une immobilisation incorporelle, les dépenses engagées pour son acquisition ou sa production en interne sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues. Toutefois, si l'élément est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, il fait partie du goodwill comptabilisé à la date de l'acquisition (voir paragraphe 56).

## Caractère identifiable

10. La définition d'une immobilisation incorporelle impose que cette immobilisation soit identifiable afin de la distinguer clairement du goodwill. Le goodwill résultant d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition représente un paiement effectué par l'acquéreur dans l'attente d'avantages économiques futurs. Ces avantages économiques futurs peuvent résulter de la synergie entre les actifs identifiables acquis ou d'actifs qui, pris isolément, ne remplissent pas les conditions requises pour une comptabilisation dans les états financiers mais pour lesquels l'acquéreur est disposé à effectuer un paiement lors de l'acquisition.
11. Une immobilisation incorporelle peut être clairement distinguée du goodwill si cette immobilisation est séparable. Une immobilisation est séparable si l'entreprise peut louer, vendre, échanger ou distribuer les avantages économiques futurs spécifiques attribuables à l'actif sans se séparer également des avantages économiques futurs résultant d'autres actifs utilisés dans la même activité génératrice de produits.
12. Le caractère séparable n'est pas une condition nécessaire du caractère identifiable dans la mesure où l'entreprise peut être à même d'identifier un actif d'une quelconque autre façon. Si, par exemple, une immobilisation incorporelle est acquise avec un groupe d'actifs, la transaction peut impliquer le transfert de droits qui permettent à une entreprise d'identifier l'immobilisation incorporelle. De même, si un projet interne vise à créer pour l'entreprise des droits, la nature de ces droits peut aider l'entreprise à identifier une immobilisation incorporelle sous-jacente générée en interne. De plus, même si un actif ne génère des avantages futurs que si elle est utilisée conjointement à d'autres actifs, il est identifiable si l'entreprise peut identifier les avantages économiques futurs découlant de l'actif.

## Contrôle

13. Une entreprise contrôle un actif si elle a le pouvoir d'obtenir les avantages économiques futurs découlant de la ressource sous-jacente et si elle peut également restreindre l'accès des tiers à ces avantages. La capacité d'une entreprise à contrôler les avantages économiques futurs d'une immobilisation incorporelle résulte normalement de droits que l'entreprise peut faire appliquer par un tribunal. En l'absence de droits, la démonstration du contrôle est plus difficile. Toutefois, le fait de faire appliquer juridiquement un droit ne constitue pas une condition nécessaire du contrôle dans la mesure où une entreprise peut être à même de contrôler les avantages économiques futurs d'une quelconque autre façon.
14. La connaissance du marché et les connaissances techniques peuvent générer des avantages économiques futurs. Une entreprise contrôle ces avantages si, par exemple, ses connaissances sont juridiquement protégées par exemple grâce à des droits d'auteur, par des contraintes dans les accords commerciaux (lorsque cela est autorisé) ou par une obligation juridique des membres du personnel de maintenir la confidentialité.
15. Une entreprise peut avoir une équipe de personnes qualifiées et être à même d'identifier les compétences supplémentaires de ce personnel qui généreront des avantages économiques futurs à la suite de formation. L'entreprise peut également s'attendre à ce que son personnel continue à mettre ses compétences au service de l'entreprise. Toutefois, en règle générale, le contrôle des avantages économiques futurs attendus d'une équipe de personnes qualifiées et d'un effort de formation n'est pas suffisant pour considérer que ces éléments satisfont à la définition d'une immobilisation incorporelle. Pour des raisons similaires, il est peu probable qu'un talent spécifique en matière de direction ou de technique satisfasse à la définition d'une immobilisation incorporelle, à moins que ce talent ne soit protégé par des droits permettant son utilisation et l'obtention des avantages économiques futurs attendus de ce talent et à moins qu'il ne satisfasse également aux autres dispositions de la définition.
16. Une entreprise peut avoir un portefeuille de clients ou détenir une part de marché et s'attendre à poursuivre ses relations commerciales avec ces clients du fait des efforts qu'elle consent pour les fidéliser et pour maintenir avec eux de bonnes relations. Toutefois, en l'absence de droits lui permettant de protéger, ou de contrôler de toute autre façon, ses relations avec ces clients ou leur fidélité à l'égard de l'entreprise, celle-ci n'a généralement pas un contrôle suffisant des avantages économiques résultant de la fidélité de ces clients et de ses relations avec eux pour considérer que de tels éléments (portefeuille de clients, parts de marché, relations avec la clientèle et fidélité de celle-ci) satisfont à la définition des immobilisations incorporelles.

**IAS 38**

## Avantages économiques futurs

17. Les avantages économiques futurs résultant d'une immobilisation incorporelle peuvent inclure les produits provenant de la vente de biens ou de services, les économies de coûts ou autres avantages résultant de l'utilisation de l'actif par l'entreprise. Par exemple, l'utilisation d'une propriété intellectuelle dans le cadre d'un processus de production peut réduire les coûts futurs de production plutôt qu'augmenter les produits futurs.

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION INITIALE D'UNE IMMOBILISATION INCORPORELLE

18. La comptabilisation d'un élément en tant qu'immobilisation incorporelle impose qu'une entreprise démontre que l'élément satisfait:
- (a) à la définition d'une immobilisation incorporelle (voir paragraphes 7 à 17); et
  - (b) aux critères de comptabilisation décrits dans la présente Norme (voir paragraphes 19 à 55).
19. **Une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée si, et seulement si:**
- (a) **il est probable que les avantages économiques futurs attribuables à l'actif iront à l'entreprise; et si**
  - (b) **le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.**
20. **Une entreprise doit apprécier la probabilité des avantages économiques futurs en utilisant des hypothèses raisonnables et documentées qui représentent la meilleure estimation par la direction de l'ensemble des conditions économiques qui existeront pendant la durée d'utilité de l'actif.**
21. Pour apprécier le degré de certitude attaché aux flux d'avantages économiques futurs attribuables à l'utilisation de l'actif, une entreprise exerce son jugement sur la base des indications disponibles lors de la comptabilisation initiale, en accordant un poids plus important aux indications externes.
22. **Une immobilisation incorporelle doit être évaluée initialement à son coût.**

## Acquisition séparée

23. Si une immobilisation incorporelle est acquise séparément, le coût de cette immobilisation incorporelle peut généralement être évalué de façon fiable. C'est le cas en particulier lorsque la contrepartie de l'achat est sous forme de trésorerie ou d'autres actifs monétaires.
24. Le coût d'une immobilisation incorporelle comprend son prix d'achat, y compris les droits d'importation et taxes non remboursables, ainsi que toute dépense directement attribuable à la préparation de cet actif en vue de l'utilisation envisagée. Les dépenses directement attribuables incluent, par exemple, les honoraires au titre de services juridiques. Le coût est établi net des remises et rabais commerciaux.
25. Si le paiement d'une immobilisation incorporelle est différé au-delà des durées normales de crédit, son coût est l'équivalent du prix comptant; la différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en charges financières sur la durée du crédit à moins qu'elle ne soit incorporée dans le coût de revient de l'actif selon l'autre traitement autorisé de IAS 23, Coûts d'emprunts.
26. Si une immobilisation incorporelle est acquise en échange d'instruments de capitaux propres de l'entreprise présentant les états financiers, le coût de l'actif est la juste valeur des instruments de capitaux propres émis, laquelle est égale à la juste valeur de l'actif.

*Acquisition dans le cadre d'un regroupement d'entreprises*

27. Selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, si une immobilisation incorporelle est acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, le coût de cette immobilisation incorporelle est fondé sur sa juste valeur à la date d'acquisition.
28. Il est nécessaire de faire preuve de jugement pour déterminer si le coût (c'est-à-dire la juste valeur) d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises peut être évalué d'une façon suffisamment fiable pour que cette immobilisation incorporelle puisse être comptabilisée séparément. Les cours du marché sur un marché actif fournissent l'évaluation la plus fiable de la juste valeur (voir également le paragraphe 67). Le cours du marché approprié est généralement le cours acheteur actuel. Si des cours acheteurs actuels ne sont pas disponibles, le prix de la transaction similaire la plus récente peut fournir une base d'estimation de la juste valeur sous réserve qu'il n'y ait pas eu de modifications importantes des circonstances économiques entre la date de la transaction et la date à laquelle la juste valeur de l'actif est estimée.
29. En l'absence de marché actif pour l'actif, le coût de l'actif reflète le montant que l'entreprise aurait payé pour cet actif à la date d'acquisition, lors d'une transaction entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale, en se fondant sur la meilleure information disponible. Pour déterminer ce montant, l'entreprise prend en compte le résultat de transactions récentes pour des actifs similaires.
30. Certaines entreprises effectuant régulièrement l'achat et la vente d'immobilisations incorporelles uniques ont mis au point des techniques d'estimation indirecte de leur juste valeur. Ces techniques peuvent être utilisées pour l'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition si leur objectif est d'estimer la juste valeur telle que définie dans la présente Norme et si ces techniques reflètent les pratiques et les transactions actuelles du secteur auquel l'actif appartient. Ces techniques incluent, si cela est approprié, l'application de multiples reflétant les transactions actuelles du marché à certains indicateurs de la rentabilité de l'actif (tels que les produits, les parts de marché, le résultat opérationnel, etc.), ou l'actualisation des flux de trésorerie futurs estimés générés par l'actif.
31. Selon la présente Norme et les dispositions de IAS 22 (révisée en 1998) pour la comptabilisation des actifs et passifs identifiables:
  - (a) un acquéreur comptabilise une immobilisation incorporelle qui satisfait aux critères de comptabilisation des paragraphes 19 et 20, même si cette immobilisation incorporelle n'avait pas été comptabilisée dans les états financiers de l'entreprise acquise; et
  - (b) si le coût (i.e. la juste valeur) d'une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition ne peut être évalué de façon fiable, cet actif n'est pas comptabilisé comme une immobilisation incorporelle séparée mais est inclus dans le goodwill (voir paragraphe 56).
32. À moins qu'il existe un marché actif pour une immobilisation incorporelle acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, IAS 22 (révisée en 1998) limite le coût comptabilisé initialement pour l'immobilisation incorporelle à un montant qui ne génère pas de goodwill négatif à la date d'acquisition ou ne l'accroît pas.

*Acquisition grâce à une subvention publique*

33. Dans certains cas, une immobilisation incorporelle peut être acquise sans frais ou pour une contrepartie symbolique du fait de l'octroi d'une subvention publique. Ce cas peut se produire lorsque les pouvoirs publics transfèrent ou allouent à une entreprise des immobilisations incorporelles telles que des droits d'atterrissage sur un aéroport, des licences d'exploitation de stations de radio ou de télévision, des licences ou des quotas d'importations ou des droits d'accès à d'autres ressources dont l'utilisation est soumise à restrictions. Selon IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique, une entreprise peut choisir de comptabiliser initialement l'immobilisation incorporelle et la subvention à leur juste valeur. Si elle choisit de ne pas comptabiliser initialement l'actif à sa juste valeur, l'entreprise le comptabilise initialement pour la valeur symbolique (selon l'autre traitement autorisé par IAS 20) majorée de toute dépense directement attribuable à la préparation de l'actif en vue de son utilisation envisagée.

**IAS 38***Échanges d'immobilisations*

34. Une immobilisation incorporelle peut être acquise dans le cadre d'un échange ou d'un échange partiel d'une immobilisation incorporelle différente ou d'un autre actif. Le coût de cet élément est évalué à la juste valeur de l'actif reçu, laquelle est équivalente à la juste valeur de l'actif abandonné, ajustée de tout montant de trésorerie ou d'équivalents de trésorerie transféré.
35. Une immobilisation incorporelle peut être acquise dans le cadre d'un échange d'un actif similaire ayant un usage similaire dans la même activité et une juste valeur similaire. Une immobilisation incorporelle peut également être échangée contre une participation au capital dans un actif similaire. Dans les deux cas, dans la mesure où le processus de vente est incomplet, aucun profit ou aucune perte n'est comptabilisé pour la transaction. Au contraire, le coût du nouvel actif est la valeur comptable de l'actif abandonné. Toutefois, la juste valeur de l'actif reçu peut fournir une indication d'une perte de valeur de l'actif abandonné. Dans ces cas, une perte de valeur est comptabilisée pour l'actif abandonné et la valeur comptable après dépréciation est affectée au nouvel actif.

*Goodwill généré en interne*

36. **Le goodwill généré en interne ne doit pas être comptabilisé en tant qu'actif.**
37. Dans certains cas, une dépense est encourue pour générer des avantages économiques futurs mais cette dépense n'aboutit pas à la création d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation de la présente Norme. Cette dépense est souvent décrite comme contribuant au goodwill généré en interne. Le goodwill généré en interne n'est pas comptabilisé en tant qu'actif car il ne s'agit pas d'une ressource identifiable contrôlée par l'entreprise et pouvant être évaluée de façon fiable à son coût.
38. Les différences entre la valeur de marché d'une entreprise et la valeur comptable de son actif net identifiable à un instant quelconque peuvent tenir compte de toute une série de facteurs affectant la valeur de l'entreprise. Toutefois, de telles différences ne peuvent pas être considérées comme représentant le coût des immobilisations incorporelles contrôlées par l'entreprise.

*Immobilisations incorporelles générées en interne*

39. Il est parfois difficile d'apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne remplit les conditions pour être comptabilisée. Il est souvent difficile:
- d'identifier si, et à partir de quand, il existe un actif identifiable qui générera des avantages économiques futurs probables; et
  - de déterminer de façon fiable le coût de l'actif. Dans certains cas, le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne ne peut pas être distingué du coût pour maintenir ou accroître le goodwill généré en interne ou du coût pour la conduite des affaires courantes.

Par conséquent, en plus de se conformer aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale d'une immobilisation incorporelle, une entreprise applique à toutes les immobilisations incorporelles générées en interne les dispositions et les commentaires des paragraphes 40 à 55 ci-dessous.

40. Pour apprécier si une immobilisation incorporelle générée en interne satisfait aux critères de comptabilisation, une entreprise classe la création de l'immobilisation dans:
- une phase de recherche; et
  - une phase de développement.

Bien que les termes de «recherche» et «développement» soient définis, les termes de «phase de recherche» et «phase de développement» ont dans la présente Norme une signification plus large.

41. Si une entreprise ne peut distinguer la phase de recherche de la phase de développement d'un projet interne visant à créer une immobilisation incorporelle, elle traite la dépense au titre de ce projet comme si elle était encourue uniquement lors de la phase de recherche.

## Phase de recherche

42. **Aucune immobilisation incorporelle résultant de la recherche (ou de la phase de recherche d'un projet interne) ne doit être comptabilisée. Les dépenses pour la recherche (ou pour la phase de recherche d'un projet interne) doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.**
43. La présente Norme estime que, lors de la phase de recherche d'un projet, une entreprise ne peut démontrer l'existence d'une immobilisation incorporelle qui générera des avantages économiques futurs probables. Ces dépenses sont donc toujours comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues.
44. Exemples d'activités de recherche:
- (a) les activités visant à obtenir de nouvelles connaissances;
  - (b) la recherche d'applications de résultats de la recherche ou d'autres connaissances ainsi que leur évaluation et le choix retenu in fine;
  - (c) la recherche d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services; et
  - (d) la formulation, la conception, l'évaluation et le choix final retenu d'autres possibilités de matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

## Phase de développement

45. **Une immobilisation incorporelle résultant du développement (ou de la phase de développement d'un projet interne) doit être comptabilisée si, et seulement si, l'entreprise peut démontrer tout ce qui suit:**
- (a) **la faisabilité technique nécessaire à l'achèvement de l'immobilisation incorporelle en vue de sa mise en service ou de sa vente;**
  - (b) **son intention d'achever l'immobilisation incorporelle et de l'utiliser ou de la vendre;**
  - (c) **sa capacité à utiliser ou à vendre l'immobilisation incorporelle;**
  - (d) **la façon dont l'immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables. L'entreprise doit démontrer, entre autres choses, l'existence d'un marché pour la production issue de l'immobilisation incorporelle ou pour l'immobilisation incorporelle elle-même ou, si celle-ci doit être utilisée en interne, son utilité;**
  - (e) **la disponibilité de ressources (techniques, financières et autres) appropriées pour achever le développement et utiliser ou vendre l'immobilisation incorporelle; et**
  - (f) **sa capacité à évaluer de façon fiable les dépenses attribuables à l'immobilisation incorporelle au cours de son développement.**
46. Lors de la phase de développement d'un projet, une entreprise peut, dans certains cas, identifier une immobilisation incorporelle et démontrer que cet actif générera des avantages économiques futurs probables. Cela tient au fait que la phase de développement d'un projet se situe à un stade plus avancé que la phase de recherche.
47. Exemples d'activités de développement:
- (a) la conception, la construction et les tests de pré-production ou de pré-utilisation de modèles et prototypes;
  - (b) la conception d'outils, gabarits, moules et matrices impliquant une technologie nouvelle;
  - (c) la conception, la construction et l'exploitation d'une unité pilote qui n'est pas d'une échelle permettant une production commerciale dans des conditions économiques; et
  - (d) la conception, la construction et les tests pour la solution choisie pour d'autres matériaux, dispositifs, produits, procédés, systèmes ou services nouveaux ou améliorés.

**IAS 38**

48. Pour démontrer comment une immobilisation incorporelle générera des avantages économiques futurs probables, l'entreprise apprécie les avantages économiques futurs qu'elle recevra de l'actif en utilisant les principes énoncés dans IAS 36, Dépréciation d'actifs. Si l'actif ne générera des avantages économiques que conjointement avec d'autres actifs, l'entreprise applique le concept des unités génératrices de trésorerie énoncé dans IAS 36.
49. La disponibilité des ressources nécessaires à l'achèvement, l'utilisation et l'obtention des avantages d'une immobilisation incorporelle peut être démontrée, par exemple, par un plan d'activité montrant l'existence des ressources (techniques, financières et autres) nécessaires et la capacité de l'entreprise à mobiliser ces ressources. Dans certains cas, une entreprise démontre la disponibilité de financements externes en obtenant d'un prêteur l'indication qu'il est disposé à financer le plan.
50. Les systèmes de détermination des coûts dans une entreprise permettent souvent d'évaluer de façon fiable le coût pour générer une immobilisation incorporelle en interne, tels que les salaires et autres dépenses encourues pour assurer des droits de reproduction ou des licences ou pour développer des logiciels.
51. ***Les marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance générés en interne ne doivent pas être comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.***
52. La présente Norme considère que les dépenses pour générer en interne les marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance ne peuvent pas être distinguées du coût de développement de l'activité dans son ensemble. Par conséquent, ces éléments ne sont pas comptabilisés en tant qu'immobilisations incorporelles.

**Coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne**

53. Pour l'application du paragraphe 22, le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne est égal à la somme des dépenses encourues à partir de la date à laquelle cette immobilisation incorporelle satisfait pour la première fois aux critères de comptabilisation des paragraphes 19 à 20 et 45. Le paragraphe 59 interdit de réincorporer des dépenses comptabilisées en charges dans des états financiers annuels ou dans des rapports financiers intermédiaires antérieurs.
54. Le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne comprend toutes les dépenses pouvant être directement attribuées, ou affectées sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à la création, la production et la préparation de l'actif en vue de l'utilisation envisagée. Ce coût inclut, s'il y a lieu:
- (a) les dépenses au titre des matériaux et services utilisés ou consommés pour générer l'immobilisation incorporelle;
  - (b) les salaires et autres coûts liés au personnel directement engagé pour générer l'actif;
  - (c) toute dépense directement attribuable pour générer l'actif, tels que les droits d'enregistrement relatifs à un droit et l'amortissement des brevets et licences utilisés pour générer l'actif; et
  - (d) les frais généraux nécessaires pour générer l'actif et pouvant être affectés à cet actif de façon raisonnable, cohérente et permanente (par exemple, une affectation de l'amortissement d'immobilisations corporelles, primes d'assurance et loyers). Les affectations de frais généraux se font sur des bases similaires à celles utilisées pour l'affectation des frais généraux aux stocks (voir IAS 2, Stocks). IAS 23, Coûts d'emprunts, établit les critères pour comptabiliser des intérêts dans le coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne.
55. Ne constituent pas des composantes du coût d'une immobilisation incorporelle générée en interne:
- (a) les coûts de vente, coûts administratifs et autres frais généraux à moins que ces dépenses puissent être directement attribuées à la préparation de l'actif en vue de son utilisation;
  - (b) les inefficacités clairement identifiées et pertes opérationnelles initiales encourues avant qu'un actif n'atteigne le niveau de performance prévu; et
  - (c) les dépenses au titre de la formation du personnel pour utiliser l'actif.

## Exemple illustrant le paragraphe 53

Une entreprise développe un nouveau procédé de fabrication. Durant l'exercice 20X5, les dépenses encourues s'élèvent à 1 000 dont 900 encourues avant le 1<sup>er</sup> décembre 20X5 et 100 encourues entre le 1<sup>er</sup> et le 31 décembre 20X5. L'entreprise est en mesure de démontrer qu'au 1<sup>er</sup> décembre 20X5, le procédé de fabrication satisfait aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle. La valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant qu'il soit prêt à être mis en service) est estimée à 500.

À la fin de l'exercice 20X5, le procédé de fabrication est comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle pour un coût de 100 (dépenses encourues depuis la date à laquelle les critères de comptabilisation sont satisfaits, c'est-à-dire depuis le 1<sup>er</sup> décembre 20X5). La dépense de 900 encourue avant le 1<sup>er</sup> décembre 20X5 est comptabilisée en charges, car avant le 1<sup>er</sup> décembre 20X5, les critères de comptabilisation n'étaient pas satisfaits. Cette dépense ne fera jamais partie du coût du procédé de fabrication comptabilisé au bilan.

Durant l'exercice 20X6, la dépense encourue s'élève à 2 000. À la fin de l'exercice 20X6, la valeur recouvrable du savoir-faire qu'intègre le procédé (y compris les flux de trésorerie futurs pour achever le procédé avant d'être prêt à être mis en service) est estimée à 1 900.

À la fin de l'exercice 20X6, le coût du procédé de fabrication est de 2 100 (dépense de 100 comptabilisée à la fin de 20X5 plus une dépense de 2 000 comptabilisée en 20X6). L'entreprise comptabilise une perte de valeur de 200 pour ajuster la valeur comptable du procédé avant perte de valeur (2 100) à sa valeur recouvrable (1 900). Cette perte de valeur sera reprise lors d'un exercice ultérieur si les dispositions pour une reprise de perte de valeur de IAS 36, Dépréciation d'actifs, sont satisfaites.

## COMPTABILISATION D'UNE CHARGE

56. **Une dépense relative à un élément incorporel doit être comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue, sauf:**
- (a) **si elle fait partie du coût d'une immobilisation incorporelle satisfaisant aux critères de comptabilisation (voir paragraphes 18 à 55); ou**
  - (b) **si l'élément est acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition et ne peut pas être comptabilisé en tant qu'immobilisation incorporelle. Si c'est le cas, cette dépense (incluse dans le coût d'acquisition) doit être incorporée au montant attribué au goodwill (goodwill négatif) à la date d'acquisition (voir IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises).**
57. Dans certains cas, une dépense est encourue pour assurer à une entreprise des avantages économiques futurs, mais aucune immobilisation incorporelle ou aucun autre actif pouvant être comptabilisé n'est acquis ou créé. Dans ces cas, la dépense est comptabilisée en charges lorsqu'elle est encourue. Par exemple, les dépenses au titre de la recherche sont toujours comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues (voir paragraphe 42). Les exemples d'autres dépenses comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues incluent:
- (a) les dépenses au titre des activités de démarrage (coûts de démarrage) à moins que ces dépenses ne soient incluses dans le coût d'une immobilisation corporelle selon IAS 16. Les coûts de démarrage peuvent représenter des frais d'établissement tels que des frais juridiques et de secrétariat encourus pour la constitution d'une entité juridique, les dépenses au titre de l'ouverture d'une nouvelle installation ou d'une nouvelle activité (coûts de pré-ouverture) ou les dépenses engagées pour entreprendre de nouvelles opérations ou lancer de nouveaux produits ou procédés (coûts pré-opérationnels);
  - (b) les dépenses de formation;
  - (c) les dépenses de publicité et de promotion; et
  - (d) les dépenses de relocalisation ou de réorganisation de tout ou partie d'une entreprise.
58. Le paragraphe 56 n'exclut pas de comptabiliser en tant qu'actif un paiement d'avance lorsqu'un paiement au titre de la livraison de biens ou de services a été effectué avant la livraison des biens ou la prestation des services.

**IAS 38**

*Interdiction d'inscrire à l'actif des charges comptabilisées antérieurement*

59. **Les dépenses relatives à un élément incorporel qui ont été initialement comptabilisées en charges par l'entreprise dans ses états financiers annuels antérieurs ou ses rapports financiers intermédiaires antérieurs ne doivent pas être incorporées dans le coût d'une immobilisation incorporelle à une date ultérieure.**

**DÉPENSES ULTÉRIEURES**

60. **Les dépenses ultérieures au titre d'une immobilisation incorporelle après son acquisition ou son achèvement doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues, sauf:**

- (a) **s'il est probable que ces dépenses permettront à l'actif de générer des avantages économiques futurs au delà du niveau de performance défini à l'origine; et**
- (b) **si ces dépenses peuvent être évaluées et attribuées à l'actif de façon fiable.**

**Si ces conditions sont satisfaites, les dépenses ultérieures doivent être ajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle <sup>(1)</sup>.**

61. Les dépenses ultérieures relatives à une immobilisation incorporelle inscrite au bilan sont comptabilisées en charges si elles sont nécessaires au maintien de l'actif à son niveau de performance défini à l'origine. La nature des immobilisations incorporelles est telle que, dans bon nombre de cas, il n'est pas possible de déterminer s'il est probable qu'une dépense ultérieure augmentera ou maintiendra le niveau d'avantages économiques que l'entreprise obtiendra de ces actifs. De plus, il est souvent difficile d'attribuer directement ces dépenses à une immobilisation incorporelle particulière plutôt qu'à l'ensemble de l'activité. Par conséquent, des dépenses encourues après la comptabilisation initiale d'une immobilisation incorporelle acquise ou après l'achèvement d'une immobilisation incorporelle générée en interne, ne sont que rarement rajoutées au coût de l'immobilisation incorporelle.
62. De façon cohérente avec le paragraphe 51, les dépenses ultérieures au titre de marques, titres de journaux et de magazines, listes de clients et autres éléments similaires en substance (que ceux-ci soient acquis à l'extérieur ou générés en interne) sont toujours comptabilisées en charges afin d'éviter de comptabiliser le goodwill généré en interne.

**ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION INITIALE**

*Traitement de référence*

63. **Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.**

*Autre traitement autorisé*

64. **Après sa comptabilisation initiale, une immobilisation incorporelle doit être comptabilisée pour son montant réévalué correspondant à sa juste valeur à la date de réévaluation, diminué du cumul des amortissements ultérieurs et du cumul des pertes de valeur ultérieures. Pour les réévaluations effectuées selon la présente Norme, la juste valeur doit être déterminée par référence à un marché actif. Des réévaluations doivent être effectuées avec une régularité suffisante pour que la valeur comptable ne diffère pas de façon significative de celle qui aurait été déterminée en utilisant la juste valeur à la date de clôture.**

65. L'autre traitement autorisé ne permet pas:

- (a) la réévaluation d'immobilisations incorporelles n'ayant pas été au préalable comptabilisées en tant qu'actif; ou
- (b) la comptabilisation initiale d'immobilisations incorporelles pour des montants autres que leur coût.

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC-6: Coûts de modification de logiciels existants.

66. L'autre traitement autorisé est appliqué après qu'un actif a été initialement comptabilisé à son coût. Toutefois, si une partie seulement du coût d'une immobilisation incorporelle est comptabilisée en tant qu'actif, parce qu'elle n'a satisfait aux critères de comptabilisation qu'à partir d'un moment donné du processus (voir paragraphe 53), l'autre traitement autorisé peut être appliqué à la totalité de l'actif. De même, l'autre traitement autorisé peut être appliqué à une immobilisation incorporelle reçue grâce à une subvention publique et comptabilisée pour une valeur symbolique (voir paragraphe 33).
67. Il est exceptionnel qu'un marché actif présentant les caractéristiques décrites au paragraphe 7 existe pour une immobilisation incorporelle, mais cela peut se produire. Par exemple, dans certaines juridictions un marché actif peut exister pour des licences de taxis, licences de pêche ou quotas de production, librement cessibles. Toutefois un marché actif n'existe pas pour les marques, titres de journaux, droits d'édition musicale et cinématographique, brevets ou marques commerciales car chacun de ces actifs est unique. De même, bien que les immobilisations incorporelles s'achètent et se vendent, les contrats se négocient entre acquéreurs et vendeurs individuels et les transactions sont relativement peu fréquentes. Pour toutes ces raisons, le prix payé pour un actif peut ne pas fournir une indication suffisante de la juste valeur d'un autre actif. Enfin, les prix de ces actifs ne sont pas souvent mis à la disposition du public.
68. La fréquence des réévaluations dépend de la volatilité de la juste valeur des immobilisations incorporelles qui sont réévaluées. Si la juste valeur d'un actif réévalué diffère de façon significative de sa valeur comptable, une réévaluation ultérieure est nécessaire. Certaines immobilisations incorporelles peuvent connaître des variations importantes et volatiles de leur juste valeur, rendant nécessaire une réévaluation annuelle. Pour les immobilisations incorporelles dont la juste valeur ne connaît que des variations peu importantes, il n'est pas nécessaire de procéder à des réévaluations aussi fréquentes.
69. Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, le cumul des amortissements à la date de la réévaluation est:
- (a) soit retraité au prorata de l'évolution de la valeur brute comptable de l'actif, de sorte que la valeur comptable de l'actif après réévaluation soit égale à son montant réévalué;
  - (b) soit déduit de la valeur brute comptable de l'actif et la valeur nette est retraitée pour obtenir le montant réévalué de l'actif.
70. ***Si une immobilisation incorporelle est réévaluée, tous les autres actifs de sa catégorie doivent également être réévalués, à moins qu'il n'existe pas de marché actif pour ces actifs.***
71. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un ensemble d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entreprise. Les différents éléments d'une catégorie d'immobilisations incorporelles sont réévalués simultanément afin d'éviter une réévaluation sélective des actifs et la publication dans les états financiers de montants correspondant à un mélange de coûts et de valeurs à des dates différentes.
72. ***Si une immobilisation incorporelle appartenant à une catégorie d'immobilisations incorporelles réévaluées ne peut pas être réévaluée parce qu'il n'existe pas de marché actif pour cet actif, celle-ci doit être comptabilisée à son coût, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.***
73. ***Si la juste valeur d'une immobilisation incorporelle réévaluée ne peut plus être déterminée par référence à un marché actif, la valeur comptable de cet actif doit être son montant réévalué à la date de la dernière réévaluation faite par référence à un marché actif, diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur ultérieurs.***
74. Le fait qu'il n'existe plus de marché actif pour une immobilisation incorporelle réévaluée peut indiquer que l'actif a pu perdre de la valeur et qu'il est nécessaire de le tester selon IAS 36, Dépréciation d'actifs.
75. Si la juste valeur de l'actif peut être déterminée par référence à un marché actif à une date d'évaluation ultérieure, l'autre traitement autorisé est appliqué à compter de cette date.

## IAS 38

76. *Lorsque la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle est augmentée à la suite d'une réévaluation, l'augmentation doit être créditée directement en capitaux propres sous la rubrique écarts de réévaluation. Toutefois, une augmentation de la réévaluation doit être comptabilisée en produits dans la mesure où elle compense une diminution de réévaluation du même actif antérieurement comptabilisée en charges.*
77. *Lorsqu'à la suite d'une réévaluation, la valeur comptable d'un actif diminue, cette diminution doit être comptabilisée en charges. Toutefois, une diminution de la réévaluation doit être directement imputée sur l'écart de réévaluation correspondant dans la mesure où la diminution n'excède pas le montant comptabilisé en écart de réévaluation au titre de ce même actif.*
78. Le montant cumulé des écarts de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré directement en résultats non distribués lorsque l'écart est réalisé. L'intégralité de l'écart peut être réalisée lors de la mise hors service ou de la sortie de l'actif. Toutefois une partie de cet écart peut être réalisée au fur et à mesure de l'utilisation de l'actif par l'entreprise; dans ce cas, le montant de l'écart réalisé est égal à la différence entre l'amortissement sur la base de la valeur comptable réévaluée de l'actif et l'amortissement qui aurait été comptabilisé sur la base du coût historique de l'actif. Le transfert en résultats non distribués de l'écart de réévaluation ne transite pas via le compte de résultat.

## AMORTISSEMENT

*Durée d'amortissement*

79. *Le montant amortissable d'une immobilisation incorporelle doit être réparti de façon systématique sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité. Il existe une présomption qui peut être réfutée que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excède pas vingt ans à compter de la date à laquelle l'actif sera prêt à être mis en service. L'amortissement doit démarrer lorsque l'actif est prêt à être mis en service.*
80. Puisque les avantages économiques futurs d'une immobilisation incorporelle sont consommés au fil des ans, la valeur comptable de l'actif est diminuée pour refléter cette consommation. Pour ce faire, on répartit de façon systématique le coût ou le montant réévalué de l'actif, net de toute valeur résiduelle, en charges sur toute la durée d'utilité de l'actif. L'amortissement est comptabilisé, qu'il y ait eu (ou non) une augmentation, par exemple, de la juste valeur ou de la valeur recouvrable de l'actif. Pour déterminer la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, il faut considérer plusieurs facteurs, notamment:
- (a) l'utilisation attendue de l'actif par l'entreprise et le fait que cet actif peut (ou non) être géré efficacement par une autre équipe de direction;
  - (b) les cycles de vie caractéristiques de l'actif et les informations publiques concernant l'estimation des durées d'utilité de types similaires d'actifs qui sont utilisés de façon similaire;
  - (c) l'obsolescence technique, technologique ou autre;
  - (d) la stabilité du secteur d'activité dans lequel l'actif est utilisé et l'évolution de la demande pour les produits ou services générés par l'actif;
  - (e) les actions attendues des concurrents ou des concurrents potentiels;
  - (f) le niveau des dépenses de maintenance à effectuer pour obtenir les avantages économiques futurs attendus de l'actif et la capacité et l'intention de l'entreprise d'atteindre un tel niveau;
  - (g) la durée du contrôle sur l'actif et les limitations juridiques ou autres pour son utilisation telles que les dates d'expiration des contrats de location liés; et
  - (h) le fait que la durée d'utilité de l'actif dépend (ou non) de la durée d'utilité d'autres actifs de l'entreprise.

81. Compte tenu de la rapidité de l'évolution technologique constatée, les logiciels et bon nombre d'autres immobilisations incorporelles sont sujets à l'obsolescence technologique. Il est donc probable que leur durée d'utilité sera courte.
82. En règle générale, plus la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle augmente, moins les estimations de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle sont fiables. La présente Norme adopte une présomption qui peut être réfutée selon laquelle il est peu probable que la durée d'utilité des immobilisations incorporelles excède vingt ans.
83. Dans de rares cas, il peut exister des éléments probants et convaincants indiquant que la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle aura une durée spécifique supérieure à vingt ans. Dans ces cas, la présomption selon laquelle la durée d'utilité n'excède généralement pas vingt ans est réfutée et l'entreprise:
- (a) amortit l'immobilisation incorporelle sur la meilleure estimation de sa durée d'utilité;
  - (b) estime la valeur recouvrable de l'immobilisation incorporelle au minimum une fois par an, afin d'identifier toute perte de valeur (voir paragraphe 99); et
  - (c) indique les raisons pour lesquelles la présomption est réfutée ainsi que le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité de l'actif (voir paragraphe 111(a)).

#### Exemples

- A. Une entreprise a acheté un droit exclusif de production d'énergie hydroélectrique pour une durée de 60 ans. Le coût de production de l'énergie hydroélectrique est nettement inférieur au coût de production d'énergie à partir de sources de remplacement. On s'attend à ce que la région géographique située à proximité de la centrale demande une quantité importante d'énergie pendant au minimum 60 ans.
- L'entreprise amortit son droit de production d'énergie électrique sur 60 ans, sauf s'il existe des éléments probants indiquant que la durée d'utilité sera plus courte.
- B. Une entreprise a acheté un droit exclusif d'exploitation d'une autoroute à péage pendant 30 ans. Il n'est pas prévu de construire des itinéraires de remplacement dans la région desservie par l'autoroute. On s'attend à une durée d'utilisation de l'autoroute d'au minimum 30 ans.
- L'entreprise amortit son droit d'exploitation de l'autoroute sur 30 ans, sauf s'il existe des éléments probants indiquant que la durée d'utilité sera plus courte.
84. La durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle peut être très longue, mais elle est toujours finie. L'incertitude justifie de faire preuve de prudence dans l'estimation de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle, mais elle ne justifie pas de choisir une durée d'utilité dont la brièveté n'est pas réaliste.
85. ***Si le contrôle des avantages économiques futurs d'une immobilisation incorporelle est exercé grâce à des droits accordés pour une période déterminée, la durée d'utilité de l'immobilisation incorporelle ne doit pas excéder la durée des droits sauf:***
- (a) ***si ces droits sont renouvelables; et***
  - (b) ***si leur renouvellement est quasiment certain.***
86. Des facteurs à la fois économiques et juridiques peuvent influencer sur la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle: les facteurs économiques déterminent la période au cours de laquelle les avantages économiques futurs seront reçus; les facteurs juridiques peuvent restreindre la période pour laquelle l'entreprise contrôle l'accès à ces avantages. La durée d'utilité est la plus courte des périodes déterminées par ces facteurs.
87. Les facteurs suivants, entre autres, indiquent que le renouvellement d'un droit est quasiment certain:
- (a) la juste valeur de l'immobilisation incorporelle ne diminue pas au fur et à mesure que la date d'expiration initiale approche ou elle ne diminue pas dans des proportions supérieures au coût du renouvellement du droit sous-jacent;

**IAS 38**

- (b) il existe des éléments probants (qui peuvent être fondés sur l'expérience passée) qui indiquent que les droits seront renouvelés; et
- (c) il existe des éléments probants indiquant que les conditions requises pour obtenir le renouvellement du droit (s'il y a lieu) seront satisfaites.

*Mode d'amortissement*

88. **Le mode d'amortissement utilisé doit traduire le rythme de consommation par l'entreprise des avantages économiques de l'actif. Si ce rythme ne peut être déterminé de façon fiable, le mode linéaire doit être appliqué. La dotation aux amortissements doit être comptabilisée en charges à moins qu'une autre Norme comptable internationale permette ou impose de l'incorporer dans la valeur comptable d'un autre actif.**
89. Différents modes d'amortissement peuvent être utilisés pour répartir de façon systématique le montant amortissable d'un actif sur sa durée d'utilité. Ces modes incluent le mode linéaire, le mode dégressif et le mode des unités de production. Le mode d'amortissement utilisé est choisi sur la base du rythme attendu de consommation des avantages économiques de l'actif; il est appliqué de façon cohérente et permanente d'un exercice à l'autre, sauf si le rythme attendu de consommation des avantages économiques à retirer de l'actif change. Il n'existera rarement, voire jamais, d'éléments probants pour justifier un mode d'amortissement des immobilisations incorporelles qui aboutirait à un cumul des amortissements inférieur à celui qui serait obtenu avec le mode linéaire.
90. L'amortissement est généralement comptabilisé en charges. Toutefois, les avantages économiques représentatifs d'un actif sont parfois intégrés par l'entreprise dans la production d'autres actifs au lieu de constituer une charge. Dans ces cas, la dotation aux amortissements fait partie intégrante du coût de l'autre actif et elle est incorporée dans sa valeur comptable. Par exemple, l'amortissement des immobilisations incorporelles utilisées dans un procédé de production est incorporé dans la valeur comptable des stocks (voir IAS 2, Stocks).

*Valeur résiduelle*

91. **La valeur résiduelle d'une immobilisation incorporelle doit être réputée nulle, sauf:**
- (a) **si un tiers s'est engagé à racheter l'actif à la fin de sa durée d'utilité; ou**
  - (b) **s'il existe un marché actif pour cet actif et:**
    - (i) **la valeur résiduelle peut être déterminée par référence à ce marché; et**
    - (ii) **s'il est probable qu'un tel marché existera à la fin de la durée d'utilité de l'actif.**
92. Le montant amortissable d'un actif est déterminé après déduction de sa valeur résiduelle. Une valeur résiduelle différente de zéro implique que l'entreprise compte céder l'immobilisation incorporelle avant la fin de sa durée de vie économique.
93. Si l'on adopte le traitement de référence, la valeur résiduelle est estimée à l'aide des prix prévalant à la date d'acquisition de l'actif, pour la vente d'un actif similaire qui est arrivé à la fin de sa durée d'utilité estimée et qui a été exploité dans des conditions similaires à celles dans lesquelles l'actif sera utilisé. La valeur résiduelle n'est pas majorée ultérieurement des variations de prix ou de valeur. Si l'on adopte l'autre traitement autorisé, on procède à une nouvelle estimation de la valeur résiduelle à la date de chaque réévaluation de l'actif en utilisant des prix prévalant à cette date.

*Réexamen de la durée d'amortissement et du mode d'amortissement*

94. **La durée d'amortissement et le mode d'amortissement doivent être réexaminés au minimum à la clôture de chaque exercice. Si la durée d'utilité attendue de l'actif est sensiblement différente des estimations antérieures, la durée d'amortissement doit être modifiée en conséquence. Si le rythme attendu des avantages économiques de l'actif a connu un changement important, le mode d'amortissement doit être modifié pour refléter le nouveau rythme. Ces changements doivent être comptabilisés comme des changements d'estimation comptable selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, en ajustant la dotation aux amortissements de l'exercice et des exercices futurs.**

95. Au cours de la durée de vie d'une immobilisation incorporelle, il peut apparaître que l'estimation de sa durée d'utilité est inadéquate. La durée d'utilité peut être allongée, par exemple, par une dépense ultérieure qui améliore le niveau de performance de l'actif au delà du niveau de performance défini à l'origine. De même, la comptabilisation d'une perte de valeur peut indiquer que la durée d'amortissement doit être modifiée.
96. Au fil du temps, le rythme des avantages économiques futurs que l'entreprise s'attend à obtenir d'une immobilisation incorporelle peut changer. Il peut apparaître, par exemple, que le mode d'amortissement dégressif est plus approprié que le mode linéaire. Il se peut également que l'utilisation des droits représentés par une licence soit différée en attendant une décision concernant d'autres composantes du plan d'activité. Dans ce cas, les avantages économiques découlant de l'actif peuvent n'être reçus qu'au cours d'exercices ultérieurs.

#### RECOUVRABILITÉ DE LA VALEUR COMPTABLE — PERTES DE VALEUR

97. Pour déterminer si une immobilisation incorporelle a perdu de la valeur, une entreprise applique IAS 36, Dépréciation d'actifs. Cette Norme explique comment une entreprise examine la valeur comptable de ses actifs, comment elle détermine la valeur recouvrable d'un actif et dans quels cas elle comptabilise ou reprend une perte de valeur.
98. Selon IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, si une perte de valeur survient avant la clôture du premier exercice comptable débutant après l'acquisition d'une immobilisation incorporelle dans le cadre d'un regroupement d'entreprises constituant une acquisition, la perte de valeur est comptabilisée comme un ajustement des valeurs attribuées à l'immobilisation incorporelle et au goodwill (goodwill négatif) comptabilisés à la date d'acquisition. Toutefois, si la perte de valeur est liée à des événements ou des changements de circonstances spécifiques survenant après la date d'acquisition, la perte de valeur est comptabilisée selon IAS 36 et non pas comme un ajustement de la valeur attribuée au goodwill (goodwill négatif) comptabilisé à la date de l'acquisition.
99. ***Outre les dispositions de IAS 36, Dépréciation d'actifs, une entreprise doit estimer au minimum à la clôture de chaque exercice, la valeur recouvrable des immobilisations incorporelles suivantes, même s'il n'existe aucun indice que l'actif a perdu de la valeur:***
- (a) ***immobilisations incorporelles qui ne sont pas encore prêtes à être mises en service; et***
  - (b) ***immobilisations incorporelles amorties sur une durée supérieure à vingt ans à compter de la date à laquelle les actifs sont mis en service.***

***La valeur recouvrable doit être déterminée selon IAS 36 et des pertes de valeur doivent être comptabilisées en conséquence.***

100. La capacité d'une immobilisation incorporelle à générer des avantages économiques futurs suffisants pour recouvrer son coût est généralement très incertaine jusqu'au moment où l'actif est prêt à être mis en service. La présente Norme impose donc à l'entreprise d'effectuer au minimum une fois par an des tests de dépréciation de la valeur comptable d'une immobilisation incorporelle qui n'est pas encore prête à être mise en service.
101. Il est quelquefois difficile d'identifier si une immobilisation incorporelle a perdu de la valeur car, entre autres raisons, il n'existe pas nécessairement d'indications évidentes d'obsolescence. Cette difficulté se pose tout particulièrement si l'actif a une longue durée d'utilité. En conséquence, la présente Norme impose au minimum de calculer une fois par an la valeur recouvrable d'une immobilisation incorporelle si sa durée d'utilité est supérieure à vingt ans à compter de la date à laquelle cet actif est mis en service.
102. La disposition imposant de procéder à un test annuel de dépréciation d'une immobilisation incorporelle s'applique chaque fois que la durée actuelle totale d'utilité estimée de l'actif est supérieure à vingt ans à compter de la date à laquelle cet actif a été mis en service. Par conséquent, si la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle a été estimée inférieure à vingt ans lors de sa comptabilisation initiale, mais si la durée d'utilité a été allongée par des dépenses ultérieures et excède vingt ans à compter de la date à laquelle l'immobilisation a été mise en service, l'entreprise effectue le test de dépréciation imposé par le paragraphe 99(b) et fournit les informations requises selon le paragraphe 111(a).

**IAS 38**

## MISES HORS SERVICE ET SORTIES

103. *Une immobilisation incorporelle doit être décomptabilisée (éliminée du bilan) lorsqu'elle est sortie ou que l'on n'attend plus aucun avantage économique futur ni de son utilisation ni de sa sortie ultérieure.*
104. *Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'une immobilisation incorporelle doivent être déterminés par différence entre les produits nets de sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisés en produits ou en charges dans le compte de résultat.*
105. Si une immobilisation incorporelle est échangée contre un actif similaire dans les circonstances décrites au paragraphe 35, le coût de l'actif acquis est égal à la valeur comptable de l'actif sorti et il n'y a ni profit ni perte.
106. Une immobilisation incorporelle qui est mise hors service et détenue en vue de sa sortie est comptabilisée pour sa valeur comptable à la date à laquelle elle est mise hors service. L'entreprise procède à des tests de dépréciation de l'actif selon IAS 36, Dépréciation d'actifs, au minimum à la clôture de chaque exercice et comptabilise en conséquence toute perte de valeur.

## INFORMATIONS À FOURNIR

## Dispositions générales

107. *Pour chaque catégorie d'immobilisations incorporelles, les états financiers doivent fournir les informations suivantes en distinguant les immobilisations incorporelles générées en interne des autres immobilisations incorporelles:*
- (a) *durées d'utilité ou taux d'amortissement utilisés;*
  - (b) *modes d'amortissement utilisés;*
  - (c) *valeur brute comptable et cumul des amortissements (regroupés avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice;*
  - (d) *le(s) poste(s) du compte de résultat dans le(s)quel(s) est incluse la dotation aux amortissements des immobilisations incorporelles;*
  - (e) *un rapprochement entre les valeurs comptables à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, faisant apparaître:*
    - (i) *les entrées d'immobilisations incorporelles, en indiquant séparément celles générées en interne et celles résultant de regroupements d'entreprises;*
    - (ii) *les mises hors service et sorties;*
    - (iii) *les augmentations ou diminutions au cours de l'exercice résultant de réévaluations selon les paragraphes 64, 76 et 77 et des pertes de valeur comptabilisées ou reprises directement dans les capitaux propres selon IAS 36, Dépréciation d'actifs (s'il y a lieu);*
    - (iv) *les pertes de valeur comptabilisées dans le compte de résultat au cours de l'exercice selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
    - (v) *les pertes de valeur reprises dans le compte de résultat au cours de l'exercice, selon IAS 36 (s'il y a lieu);*
    - (vi) *les amortissements comptabilisés au cours de l'exercice;*
    - (vii) *les différences de change nettes résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère; et*
    - (viii) *les autres variations de la valeur comptable au cours de l'exercice.*

*L'information comparative n'est pas imposée.*

108. Une catégorie d'immobilisations incorporelles est un groupe d'actifs de nature et d'utilisation similaires dans le cadre de l'activité d'une entreprise. Des exemples de catégories d'immobilisations incorporelles peuvent inclure:

- (a) les marques;
- (b) les titres de journaux et de magazines;
- (c) les logiciels;
- (d) les licences et franchises;
- (e) les droits de reproduction, brevets et autres droits de propriété industrielle, droits de service et d'exploitation;
- (f) les recettes, formules, modèles, dessins et prototypes; et
- (g) les immobilisations incorporelles en cours de développement.

Les catégories mentionnées ci-dessus sont ventilées (regroupées) en catégories plus fines (plus larges) si cela permet de fournir aux utilisateurs des états financiers une information plus pertinente.

109. Une entreprise fournit selon IAS 36 des informations sur ses immobilisations incorporelles s'étant dépréciées en plus des informations que lui impose de fournir le paragraphe 107(e)(iii) à (v).

110. Une entreprise indique la nature et l'incidence d'un changement d'estimation comptable ayant un impact significatif sur l'exercice ou dont on peut s'attendre à ce qu'il ait un impact significatif sur les exercices ultérieurs, selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. Cette information peut avoir à être fournie à la suite de changements:

- (a) de la durée d'amortissement;
- (b) du mode d'amortissement; ou
- (c) des valeurs résiduelles.

111. **Les états financiers doivent également indiquer:**

- (a) **si une immobilisation incorporelle est amortie au delà de vingt ans, les raisons pour lesquelles est réfutée la présomption selon laquelle la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle n'excède pas vingt ans à compter de la date à laquelle l'actif est mis en service. En indiquant ces raisons, l'entreprise doit décrire le(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité de l'actif;**
- (b) **une description de toute immobilisation incorporelle significative pour les états financiers de l'entreprise pris dans leur ensemble ainsi que sa valeur comptable et sa durée d'amortissement restant à courir;**
- (c) **pour les immobilisations incorporelles acquises grâce à une subvention publique et comptabilisées initialement à leur juste valeur (voir paragraphe 33):**
  - (i) **la juste valeur comptabilisée initialement pour ces actifs;**
  - (ii) **leur valeur comptable; et**
  - (iii) **si, pour leur évaluation postérieure, elles sont comptabilisées selon le traitement de référence ou selon l'autre traitement autorisé;**
- (d) **l'existence et les valeurs comptables d'immobilisations incorporelles dont la propriété est soumise à restrictions et les valeurs comptables des immobilisations incorporelles données en nantissement de dettes; et**
- (e) **le montant des engagements pour l'acquisition d'immobilisations incorporelles.**

112. Lorsqu'une entreprise décrit les(s) facteur(s) ayant joué un rôle important dans la détermination de la durée d'utilité d'une immobilisation incorporelle amortie sur plus de vingt ans, elle considère la liste de facteurs indiquée au paragraphe 80.

**IAS 38***Immobilisations incorporelles comptabilisées selon l'autre traitement autorisé*

113. **Si des immobilisations incorporelles sont comptabilisées pour leur montant réévalué, les informations suivantes doivent être fournies:**
- (a) **par catégorie d'immobilisations incorporelles:**
    - (i) **la date à laquelle la réévaluation a été effectuée;**
    - (ii) **la valeur comptable des immobilisations incorporelles réévaluées; et**
    - (iii) **la valeur comptable qui aurait été portée dans les états financiers si les immobilisations incorporelles réévaluées avaient été comptabilisées selon le traitement de référence du paragraphe 63; et**
  - (b) **le montant de l'écart de réévaluation se rapportant aux immobilisations incorporelles à l'ouverture et à la clôture de l'exercice, en indiquant les changements survenus au cours de l'exercice et toute restriction frappant la distribution de ce solde aux actionnaires.**
114. Dans le cadre des informations à fournir, il peut être nécessaire de regrouper les catégories d'actifs réévalués en catégories plus larges. Toutefois ce regroupement n'est pas effectué s'il aboutit à regrouper dans une catégorie d'immobilisations incorporelles, pour les évaluations postérieures, à la fois des montants évalués selon le traitement de référence et des montants évalués selon l'autre traitement autorisé.

*Dépenses de recherche et développement*

115. **Les états financiers doivent indiquer le montant global des dépenses de recherche et développement comptabilisées en charges de l'exercice.**
116. Les dépenses de recherche et développement comprennent toutes les dépenses directement attribuables à des activités de recherche ou de développement, ou pouvant être affectées à ces activités sur une base raisonnable, cohérente et permanente (pour des commentaires sur les types de dépenses à inclure dans le cadre des informations à fournir selon le paragraphe 115, voir les paragraphes 54 et 55).

*Autres informations*

117. Une entreprise est encouragée à, mais nullement tenue, de fournir les informations suivantes:
- (a) une description de toute immobilisation incorporelle entièrement amortie qui est toujours utilisée; et
  - (b) une brève description des immobilisations incorporelles importantes contrôlées par l'entreprise mais non comptabilisées en tant qu'actifs parce qu'elles ne répondent pas aux critères de comptabilisation de la présente Norme ou parce qu'elles ont été acquises ou générées avant l'entrée en vigueur de la présente Norme.

**DISPOSITIONS TRANSITOIRES**

118. **À la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), celle-ci doit être appliquée comme indiqué dans les tableaux ci-après. Dans tous les cas autres que ceux détaillés dans ces tableaux, la présente Norme doit être appliquée de manière rétrospective, sauf si cela n'est pas possible.**
119. Les tableaux ci-après imposent une application rétrospective de la Norme, chaque fois qu'il est nécessaire d'éliminer un élément ne répondant plus aux critères de comptabilisation selon la présente Norme ou si l'évaluation antérieure d'une immobilisation incorporelle va à l'encontre des principes énoncés dans la présente Norme (par exemple, des immobilisations incorporelles n'ayant jamais été amorties ou ayant été réévaluées autrement que par référence à un marché actif). Dans les autres cas, l'application prospective des dispositions de comptabilisation et d'amortissement est imposée ou, dans certains cas, autorisée.

120. *L'effet de l'adoption de la présente Norme à sa date d'entrée en vigueur (ou à une date antérieure) doit être comptabilisé selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, c'est-à-dire en ajustement soit du solde d'ouverture des résultats non distribués du premier exercice présenté (IAS 8, traitement de référence) soit du résultat net de l'exercice (IAS 8, autre traitement autorisé).*
121. *Dans les premiers états financiers annuels publiés selon la présente Norme, une entreprise doit indiquer les dispositions transitoires appliquées lorsque celles-ci autorisent un choix selon la présente Norme.*

## Dispositions transitoires — Comptabilisation

Circonstances	Dispositions
1. Un élément incorporel a été comptabilisé comme un actif distinct — présenté (ou non) comme une immobilisation incorporelle — et, à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), cet élément ne satisfait pas à la définition ou aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle.	
(a) L'élément a été acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui constituait une acquisition.	<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Réaffecter l'élément au goodwill (goodwill négatif) résultant de cette acquisition; et</li> <li>(ii) ajuster de manière rétrospective, le goodwill (goodwill négatif) comptabilisé à la date d'acquisition comme si l'élément avait toujours été inclus dans le goodwill (goodwill négatif) comptabilisé à la date d'acquisition. Par exemple, si le goodwill a été comptabilisé en tant qu'actif et amorti, estimer le cumul des amortissements qui aurait été comptabilisé si l'élément avait été inclus dans le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition, et ajuster en conséquence la valeur comptable du goodwill</li> </ul>
(b) L'élément n'a pas été acquis dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui aurait constitué une acquisition (par exemple, il a été acquis séparément ou généré en interne).	Décomptabiliser l'élément (l'éliminer du bilan).
2. Un élément incorporel a été comptabilisé comme un actif distinct — présenté (ou non) comme une immobilisation incorporelle — et, à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), cet élément satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation des immobilisations incorporelles.	
(a) L'actif a été comptabilisé initialement à son coût.	Classer l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle. Le coût comptabilisé initialement pour cet actif est réputé avoir été déterminé correctement. Voir les dispositions transitoires pour l'évaluation ultérieure et l'amortissement dans les circonstances énoncées aux points 4, 5 et 6 ci-après.
(b) L'actif a été comptabilisé initialement pour un montant différent de son coût.	<ul style="list-style-type: none"> <li>(i) Classer l'actif en tant qu'immobilisation incorporelle; et</li> <li>(ii) réestimer la valeur comptable de l'actif à son coût (ou au montant réévalué, après comptabilisation initiale à son coût) diminué du cumul des amortissements déterminé selon la présente Norme.</li> </ul> <p>Si l'on ne peut déterminer le coût de l'immobilisation incorporelle, décomptabiliser l'actif (l'éliminer du bilan).</p>

## IAS 38

3. À la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure), un élément satisfait à la définition et aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle mais n'a pas été auparavant.
- |     |  |   |
|-----|--|---|
| (a) | L'immobilisation incorporelle a été acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui constituait une acquisition et a fait partie du goodwill comptabilisé.                                     | La comptabilisation de l'immobilisation incorporelle est encouragée mais elle n'est pas imposée. Si l'immobilisation incorporelle est comptabilisée:  |
|     |  | (i) évaluer la valeur comptable de l'actif à son coût (ou à son montant réévalué) diminué du cumul des amortissements déterminé selon la présente Norme; et   |
|     |  | (ii) ajuster de manière rétrospective le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition comme si l'immobilisation incorporelle n'avait jamais été incluse dans le goodwill comptabilisé à la date d'acquisition. Par exemple, si le goodwill a été comptabilisé en tant qu'actif et amorti, estimer l'effet du cumul des amortissements du goodwill du fait de la comptabilisation séparée de l'immobilisation incorporelle et ajuster en conséquence la valeur comptable du goodwill. |
| (b) | L'immobilisation incorporelle n'a pas été acquise dans le cadre d'un regroupement d'entreprises qui aurait constitué une acquisition (par exemple, elle a été acquise séparément ou générée en interne). | L'immobilisation corporelle ne doit pas être comptabilisée.   |

## Dispositions transitoires — Amortissement d'une immobilisation incorporelle comptabilisée selon le traitement de référence

- | Circonstances   | Dispositions  |
|---|---|
| 4. L'actif n'a jamais été jusqu'ici amorti ou la dotation aux amortissements a été considérée comme nulle.  | Retraiter la valeur comptable de l'actif comme si le cumul des amortissements avait toujours été déterminé selon la présente norme.   |
| 5. L'actif était amorti auparavant. Le cumul des amortissements déterminé selon la présente Norme est différent de celui déterminé auparavant (parce que la durée d'amortissement et/ou le mode d'amortissement est différent). | Ne pas retraiter la valeur comptable de l'immobilisation incorporelle pour prendre en compte une différence entre le cumul des amortissements des exercices antérieurs et le cumul des amortissements calculé selon la présente Norme. Amortir la valeur comptable de l'actif sur sa durée d'utilité restant à courir déterminée selon la présente Norme (c'est-à-dire tout changement est traité comme un changement d'estimation comptable — voir paragraphe 94). |

## Dispositions transitoires — Immobilisations incorporelles réévaluées

- | Circonstances  | Dispositions   |
|--|--|
| 6. Une immobilisation incorporelle a été comptabilisée pour un montant réévalué qui n'a pas été déterminé par référence à un marché actif: |  |
| (a) Il existe un marché actif pour cet actif.  | L'actif doit être réévalué par référence à ce marché actif à la date d'entrée en vigueur de la présente Norme (ou à la date de son adoption, si elle est antérieure).            |
| (b) Il n'existe pas de marché actif pour cet actif.  | (i) Éliminer l'effet de toute réévaluation; et<br>(ii) évaluer la valeur comptable de l'actif à son coût diminué du cumul des amortissements, déterminé selon la présente norme. |

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

122. *La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme à des états financiers annuels des exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> juillet 1999, l'entreprise doit:*
- (a) *l'indiquer; et*
  - (b) *adopter en même temps IAS 22 (révisée en 1998), Regroupements d'entreprises, et IAS 36, Dépréciation d'actifs.*
123. La présente Norme annule et remplace:
- (a) IAS 4, Comptabilisation des amortissements, pour ce qui concerne l'amortissement des immobilisations incorporelles; et
  - (b) IAS 9, Frais de recherche et de développement.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 40****Immeubles de placement**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le Conseil de l'IASB en mars 2000 et elle est entrée en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001.

Cette Norme remplace et annule l'IAS 25, Comptabilisation des placements, en ce qui concerne la comptabilisation des immeubles de placement. L'IAS 25 a été retirée lorsque cette Norme est entrée en vigueur.

En janvier 2001, l'IAS 41, Agriculture, a modifié le paragraphe 3. Le texte modifié entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

## INTRODUCTION

1. IAS 40 prescrit le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir. La Norme entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001. Une application anticipée est encouragée.
2. La Norme remplace les dispositions antérieures de IAS 25, Comptabilisation des placements. Selon IAS 25, une entreprise était autorisée à choisir entre différents traitements comptables pour les immeubles de placement (coût amorti selon le traitement de référence dans IAS 16, Immobilisations corporelles, réévaluation avec amortissement selon l'autre traitement autorisé dans IAS 16, coût diminué des dépréciations selon IAS 25 ou réévaluation selon IAS 25). IAS 25 est retirée lorsque la présente Norme entre en vigueur.
3. Un immeuble de placement se définit comme un bien immobilier (terrain ou bâtiment — ou partie d'un bâtiment — ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour:
  - (a) l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives; ou
  - (b) le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.

**IAS 40**

4. La Norme ne traite pas:
  - (a) des biens immobiliers occupés par leur propriétaire (c'est-à-dire biens immobiliers détenus en vue d'être utilisés dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives), qui sont comptabilisés selon IAS 16, Immobilisations corporelles, soit au coût amorti, soit au montant réévalué diminué des amortissements ultérieurs;
  - (b) des biens immobiliers détenus en vue de leur vente dans le cadre de l'activité ordinaire, qui sont comptabilisés au plus faible de leur coût et de leur valeur nette de réalisation selon IAS 2, Stocks;
  - (c) des biens immobiliers en cours de construction ou d'aménagement pour une utilisation future en tant qu'immeubles de placement. IAS 16 s'applique à ces biens jusqu'à l'achèvement de leur construction ou de leur aménagement, moment auquel le bien devient alors un immeuble de placement auquel s'applique la présente Norme. Cependant, la présente Norme s'applique effectivement aux immeubles de placement existants faisant l'objet d'un réaménagement et qui continueront dans le futur à être utilisés en tant qu'immeubles de placement;
  - (d) d'un intérêt détenu par un preneur dans le cadre d'un contrat de location simple, qui relève de IAS 17, Contrats de location;
  - (e) des actifs biologiques attachés à la terre en rapport avec l'activité agricole — couverts, par IAS 41, Agriculture; et
  - (f) des droits miniers, de la prospection et de l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources naturelles similaires non renouvelables.
5. La Norme permet aux entreprises de choisir soit:
  - (a) soit un modèle de la juste valeur: l'immeuble de placement doit être évalué à la juste valeur et les variations de la juste valeur doivent être comptabilisées dans le compte de résultat; ou
  - (b) soit un modèle de coût. Ce modèle est le traitement de référence dans IAS 16, Immobilisations corporelles: les immeubles de placement doivent être évalués à leur coût amorti (diminué du cumul de toutes pertes de valeur). Une entreprise qui choisit le modèle du coût doit donner en information la juste valeur de son immeuble de placement.
6. Le modèle de la juste valeur diffère du modèle de la réévaluation que le Conseil autorise déjà pour certains actifs non financiers. Dans le modèle de la réévaluation, les augmentations de la valeur comptable au delà de l'évaluation sur la base du coût sont comptabilisées en écart de réévaluation. Cependant, dans le modèle de la juste valeur, toutes les variations de la juste valeur sont comptabilisées dans le compte de résultat.
7. Pour la première fois le Conseil introduit un modèle comptable de la juste valeur pour des actifs non financiers. Les lettres de commentaires reçues suite à l'Exposé-sondage E 64 ont montré que si les partisans de cette mesure sont nombreux, nombreux sont également ceux qui émettent toujours des réserves conceptuelles et pratiques importantes sur l'extension de ce modèle aux actifs non financiers. D'autres pensent également que certains marchés immobiliers ne sont pas encore suffisamment matures pour qu'un modèle de la juste valeur fonctionne de manière satisfaisante. De plus, certains pensent qu'il est impossible de donner une définition rigoureuse d'un immeuble de placement et que de ce fait il n'est pas possible d'imposer à l'heure actuelle un modèle de la juste valeur.
8. Pour ces raisons, le Conseil pense qu'il n'est pas possible pour des raisons pratiques, à ce stade, d'imposer un modèle de la juste valeur des immeubles de placement. En même temps, le Conseil estime souhaitable d'autoriser l'utilisation de ce modèle. Ce pas en avant, qui constitue une évolution, permettra aux préparateurs et utilisateurs des états financiers d'acquérir une plus grande expérience d'utilisation d'un modèle de la juste valeur et donnera à certains marchés de biens immobiliers le temps d'atteindre une plus grande maturité.

**IAS 40**

9. Cette Norme impose à l'entreprise d'appliquer le modèle choisi à tous ses immeubles de placement. Un changement de modèle ne doit être effectué que si cela permet de présenter l'information de manière plus appropriée. La Norme déclare que cela est hautement improbable dans le cas d'un passage du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût.
10. Dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement lors de l'acquisition initiale d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un immeuble existant devient un immeuble de placement suite à l'achèvement de sa construction ou de son aménagement ou après un changement d'utilisation) que l'entreprise ne sera pas en mesure de déterminer la juste valeur de l'immeuble de placement de façon fiable et sur une base continue. Dans ces cas, la Norme impose à l'entreprise d'évaluer cet immeuble de placement selon le traitement de référence de IAS 16 jusqu'à la sortie de l'immeuble. La valeur résiduelle de l'immeuble doit être supposée égale à zéro. Une entreprise qui a choisi le modèle de la juste valeur évalue tous ses autres immeubles de placement à la juste valeur.
11. L'annexe A est un arbre de décision qui résume comment une entreprise détermine si elle applique IAS 40 (pour un immeuble de placement) plutôt que IAS 16, Immobilisations corporelles (pour un immeuble occupé par son propriétaire ou un immeuble en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation future en tant qu'immeuble de placement) ou IAS 2, Stocks (pour un immeuble détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire).
12. L'annexe B, Base des conclusions, résume les raisons retenues par le Conseil pour adopter les dispositions énoncées dans IAS 40.

## SOMMAIRE

	Paragraphe
Objectif	
Champ d'application	1-3
Définitions	4-14
Comptabilisation	15-16
Évaluation initiale	17-21
Dépenses ultérieures	22-23
Évaluation postérieure à la comptabilisation initiale	24-50
Modèle de la juste valeur	27-49
Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable	47-49
Modèle du coût	50
Transferts	51-59
Sorties	60-64
Informations à fournir	65-69
Modèle de la juste valeur et modèle du coût	65-66
Modèle de la juste valeur	67-68
Modèle du coût	69

**IAS 40**

Dispositions transitoires	70-73
Modèle de la juste valeur	70-72
Modèle du coût	73
Date d'entrée en vigueur	74-75

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable des immeubles de placement et les dispositions correspondantes en matière d'informations à fournir.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée à la comptabilisation, à l'évaluation et aux informations à fournir sur les immeubles de placement.***
2. Entre autres choses, la présente Norme traite de l'évaluation dans les états financiers du preneur d'un immeuble de placement détenu dans le cadre d'un contrat de location-financement et de l'évaluation dans les états financiers du bailleur d'un immeuble de placement loué dans le cadre d'un contrat de location simple. La présente Norme ne traite pas des questions couvertes par IAS 17, Contrats de location, notamment:
  - (a) de la classification des contrats de location en contrats de location-financement ou contrats de location simple;
  - (b) de la comptabilisation des revenus tirés de la location d'un immeuble de placement (voir également IAS 18, Produits des activités ordinaires);
  - (c) de l'évaluation dans les états financiers du preneur d'un immeuble détenu dans le cadre d'un contrat de location simple;
  - (d) de l'évaluation dans les états financiers du bailleur d'un immeuble loué dans le cadre d'un contrat de location-financement;
  - (e) de la comptabilisation des transactions de cession-bail; et
  - (f) des informations à fournir sur les contrats de location-financement et les contrats de location simple.
3. La présente Norme ne s'applique pas aux:
  - (a) actifs biologiques attachés à la terre en rapport avec l'activité agricole (voir IAS 41, Agriculture); et
  - (b) droits miniers, à la prospection et à l'extraction de minerais, de pétrole, de gaz naturel et autres ressources similaires non renouvelables.

**DÉFINITIONS**

4. ***Dans la présente Norme, les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:***

***Un immeuble de placement est un bien immobilier (terrain ou bâtiment — ou partie d'un bâtiment — ou les deux) détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour en retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux, plutôt que pour:***

- (a) ***l'utiliser dans la production ou la fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives; ou***

(b) *le vendre dans le cadre de l'activité ordinaire.*

***Un bien immobilier occupé par son propriétaire est un bien immobilier détenu (par le propriétaire ou par le preneur dans le cadre d'un contrat de location-financement) pour être utilisé dans la production ou la fourniture, de biens ou de services, ou à des fins administratives.***

***La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé entre des parties bien informées, consentantes et agissant dans des conditions de concurrence normale.***

***Le coût est le montant de trésorerie ou d'équivalent de trésorerie payé ou la juste valeur de toute autre contrepartie accordée pour acquérir un actif au moment de son acquisition ou de sa construction.***

***La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan.***

5. Un immeuble de placement est détenu pour retirer des loyers ou pour valoriser le capital ou les deux. Par conséquent, un immeuble de placement génère des flux de trésorerie largement indépendants des autres actifs détenus par l'entreprise. Ceci distingue un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire. La production ou la fourniture de biens ou de services (ou l'utilisation d'un bien immobilier à des fins administratives) génère des flux de trésorerie qui sont attribuables non seulement au bien immobilier mais aussi à d'autres actifs utilisés dans le processus de production ou d'offre. IAS 16, Immobilisations corporelles, s'applique aux biens immobiliers occupés par leur propriétaire.
6. Sont par exemple des immeubles de placement:
  - (a) un terrain détenu pour valoriser le capital à long terme plutôt que pour une vente à court terme dans le cadre de l'activité ordinaire;
  - (b) un terrain détenu pour une utilisation future actuellement indéterminée. (Si une entreprise n'a pas déterminé qu'elle utilisera le terrain soit comme un bien immobilier occupé par son propriétaire, soit pour le vendre à court terme dans le cadre de son activité ordinaire, le terrain est considéré comme étant détenu pour valoriser le capital);
  - (c) un bien immobilier appartenant à l'entreprise qui présente les états financiers (ou détenu par l'entreprise qui présente les états financiers dans le cadre d'un contrat de location-financement) et loué dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple; et
  - (d) un bien immobilier vacant mais détenu en vue d'être loué dans le cadre d'un ou plusieurs contrats de location simple.
7. Sont par exemple des éléments qui ne sont pas des immeubles de placement et qui, en conséquence, n'entrent pas dans le champ d'application de la présente Norme:
  - (a) un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire ou du processus de construction ou d'aménagement pour ladite vente (voir IAS 2, Stocks), par exemple un bien immobilier acquis exclusivement pour être vendu ultérieurement dans un avenir proche ou être aménagé et revendu;
  - (b) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement pour le compte de tiers (voir IAS 11, Contrats de construction);
  - (c) un bien immobilier occupé par son propriétaire (voir IAS 16, Immobilisations corporelles), y compris (entre autres choses) un bien immobilier détenu en vue de son utilisation future comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier détenu en vue de son aménagement futur et de son utilisation ultérieure comme bien immobilier occupé par son propriétaire, un bien immobilier occupé par des membres du personnel (que ceux-ci paient ou non un loyer aux conditions de marché) et un bien immobilier occupé par son propriétaire en attendant d'être vendu; et
  - (d) un bien immobilier en cours de construction ou d'aménagement en vue d'une utilisation ultérieure en tant qu'immeuble de placement. IAS 16 s'applique à ce type de bien immobilier jusqu'à l'achèvement de la construction ou de l'aménagement, moment auquel le bien immobilier devient alors un immeuble de placement auquel s'applique la présente Norme. Cependant, la présente Norme s'applique aux immeubles de placement existants en cours de réaménagement et qui continueront dans l'avenir à être utilisés en tant qu'immeubles de placement (voir paragraphe 52).

**IAS 40**

8. Certains biens immobiliers incluent une partie qui est détenue pour en retirer des loyers ou valoriser le capital et une autre partie qui est utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services ou à des fins administratives. Si ces deux parties peuvent être vendues séparément (ou louées séparément dans le cadre d'un contrat de location-financement), l'entreprise les comptabilise séparément. Si les deux parties ne peuvent être vendues séparément, le bien immobilier est un immeuble de placement seulement si la partie détenue pour être utilisée dans le processus de production ou de fourniture de biens ou de services à des fins administratives n'est pas significative.
9. Dans certains cas, une entreprise fournit des services accessoires aux occupants d'un bien immobilier détenu par l'entreprise. L'entreprise traite ce bien immobilier comme un immeuble de placement si les services représentent une composante relativement peu significative du contrat pris dans son ensemble. C'est le cas, par exemple, lorsque le propriétaire d'un immeuble de bureaux assure des services de maintenance et de sécurité aux preneurs qui occupent l'immeuble.
10. Dans d'autres cas, les services rendus sont une composante plus significative. Par exemple, si une entreprise possède et gère un hôtel, les services rendus aux clients sont une composante significative du contrat pris dans son ensemble. En conséquence, un hôtel géré par son propriétaire est un bien immobilier occupé par son propriétaire plutôt qu'un immeuble de placement.
11. Il peut être difficile de déterminer si les services annexes sont d'une importance telle qu'un bien ne peut être qualifié d'immeuble de placement. À titre d'exemple, il arrive parfois que le propriétaire d'un hôtel transfère certaines responsabilités à des tiers dans le cadre d'un contrat de gestion. Les termes de ces contrats varient très largement. À une extrémité du spectre, le propriétaire peut être en substance dans la situation d'un investisseur passif. À l'autre extrémité du spectre, il peut avoir simplement sous-traité certaines fonctions quotidiennes tout en conservant une exposition importante aux variations des flux de trésorerie générés par l'exploitation de l'hôtel.
12. Pour déterminer si un bien immobilier est un immeuble de placement, il faut exercer un jugement. Une entreprise élabore des critères qui lui permettent d'exercer ce jugement de façon permanente et cohérente en accord avec la définition donnée d'un immeuble de placement et avec les commentaires correspondants des paragraphes 5 à 11. Le paragraphe 66(a) impose à l'entreprise de donner une information sur ces critères lorsque la classification est difficile.
13. Selon IAS 17, Contrats de location, le preneur ne capitalise pas un bien immobilier détenu dans le cadre d'un contrat de location simple. Par conséquent, il ne comptabilise pas comme un immeuble de placement l'intérêt qu'il détient dans ce bien.
14. Dans certains cas, une entreprise possède un bien immobilier qui est loué à, et occupé par sa mère ou une autre filiale. Dans les comptes consolidés regroupant les deux entreprises, le bien immobilier ne remplit pas les conditions d'un immeuble de placement car du point de vue du groupe dans son ensemble, il est occupé par son propriétaire. Mais, du point de vue de l'entreprise individuelle à laquelle il appartient, le bien immobilier est un immeuble de placement s'il répond à la définition du paragraphe 4. Par conséquent, le bailleur le traite en immeuble de placement dans ses états financiers individuels.

**COMPTABILISATION**

15. ***Un immeuble de placement doit être comptabilisé en tant qu'actif, lorsque, et uniquement lorsque:***
  - (a) ***il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'immeuble de placement iront à l'entreprise; et que***
  - (b) ***le coût de l'immeuble de placement peut être évalué de façon fiable.***
16. Pour déterminer si un élément satisfait au premier critère de comptabilisation, une entreprise doit évaluer le degré de certitude attaché au flux des avantages économiques futurs sur la base des indications disponibles au moment de la comptabilisation initiale. Le deuxième critère de comptabilisation est, en règle générale, aisément satisfait car la transaction d'échange attestant l'achat de l'actif indique son coût.

## ÉVALUATION INITIALE

17. ***Un immeuble de placement doit être évalué initialement à son coût. Les coûts de transaction doivent être inclus dans l'évaluation initiale.***
18. Le coût d'un immeuble de placement acheté comprend son prix d'achat et toutes les dépenses directement attribuables. Les dépenses directement attribuables sont, par exemple, les honoraires juridiques, droits de mutation et autres coûts de transaction.
19. Le coût d'un immeuble de placement construit par l'entreprise pour elle-même est son coût à la date d'achèvement de la construction ou de l'aménagement. Jusqu'à cette date, l'entreprise applique IAS 16, Immobilisations corporelles. À compter de cette date, le bien immobilier devient un immeuble de placement et la présente Norme s'applique (voir paragraphes 51(e) et 59 ci-après).
20. Le coût d'un immeuble de placement n'est pas majoré des coûts de démarrage (sauf si ceux-ci sont nécessaires pour mettre le bien en état de fonctionnement), des pertes d'exploitation initiales encourues avant que l'immeuble de placement n'atteigne le niveau prévu d'occupation, ni des dépenses anormales supportées du fait d'un gaspillage de matériaux, de main-d'œuvre ou autres ressources encourues pour la construction ou l'aménagement du bien.
21. Si le paiement d'un immeuble de placement est différé, son coût est le prix comptant équivalent. La différence entre ce montant et le total des paiements est comptabilisée en frais financiers sur la durée du crédit.

## DÉPENSES ULTÉRIEURES

22. ***Les dépenses ultérieures relatives à un immeuble de placement qui a déjà été comptabilisé doivent être ajoutées à la valeur comptable de l'immeuble de placement lorsqu'il est probable que des avantages économiques futurs, au-delà du niveau de performance défini à l'origine de l'actuel immeuble de placement, iront à l'entreprise. Toutes les autres dépenses ultérieures doivent être comptabilisées en charge sur l'exercice au cours duquel elles sont encourues.***
23. Le traitement comptable approprié des dépenses encourues après l'acquisition d'un immeuble de placement dépend des circonstances qui ont été prises en compte lors de l'évaluation initiale et de la comptabilisation de l'investissement correspondant. Par exemple, lorsque la valeur comptable d'un immeuble de placement prend déjà en compte une perte d'avantages économiques futurs, les dépenses ultérieures engagées pour rétablir les avantages économiques futurs attendus de l'actif, sont capitalisées. Il en va de même lorsque le prix d'achat d'un actif reflète l'obligation pour l'entreprise d'engager des dépenses qui seront nécessaires dans l'avenir pour mettre l'actif en état de fonctionnement. Un exemple serait l'acquisition d'un immeuble nécessitant des travaux de rénovation. Dans ces conditions, les dépenses ultérieures s'ajoutent à la valeur comptable.

## ÉVALUATION POSTÉRIEURE À LA COMPTABILISATION INITIALE

24. ***Une entreprise doit choisir comme sa méthode comptable soit le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 27 à 49, soit le modèle du coût décrit au paragraphe 50 et doit appliquer cette méthode à tous ses immeubles de placement.***
25. IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables, établit que l'on ne doit procéder à un changement volontaire de méthode comptable que si ce changement permet une présentation plus appropriée des événements ou des opérations dans les états financiers de l'entreprise. Il est hautement improbable que l'abandon du modèle de la juste valeur pour le modèle du coût permette une présentation plus appropriée.
26. La présente Norme impose à toutes les entreprises de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement dans le but de son évaluation (modèle de la juste valeur) ou de la présentation d'informations (modèle du coût). Les entreprises sont encouragées, mais nullement tenues, de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement sur la base d'une évaluation faite par un évaluateur indépendant dont la qualification professionnelle est pertinente et reconnue et ayant une expérience récente quant à la situation géographique, et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation.

**IAS 40***Modèle de la juste valeur*

27. ***Après la comptabilisation initiale, une entreprise qui choisit le modèle de la juste valeur doit évaluer tous ses immeubles de placement à leur juste valeur, sauf dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 47.***
28. ***Un profit ou une perte résultant d'une variation de la juste valeur d'un immeuble de placement doit être inclus dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.***
29. La juste valeur d'un immeuble de placement est habituellement sa valeur de marché. La juste valeur est évaluée comme le prix le plus probable pouvant être raisonnablement obtenu sur le marché à la date de clôture de l'exercice en accord avec la définition de la juste valeur. Elle est le meilleur prix pouvant être raisonnablement obtenu par le vendeur et le prix le plus avantageux pouvant être raisonnablement obtenu par l'acheteur. Cette estimation exclut spécifiquement un prix estimé gonflé ou dégonflé par des circonstances ou des termes particuliers tels que des financements atypiques des accords de cession-bail, des contreparties particulières ou des concessions accordées par une quelconque partie associée à la vente.
30. Une entreprise détermine la juste valeur sans aucune déduction des coûts de transaction qu'elle peut encourir lors de la vente ou de toute autre forme de sortie.
31. ***La juste valeur d'un immeuble de placement doit refléter l'état réel du marché et les circonstances existant à la date de clôture de l'exercice et non ceux à une date passée ou future.***
32. La juste valeur estimée est spécifique à une date donnée. Étant donné que les marchés et la situation sur les marchés peuvent changer, la valeur estimée peut être incorrecte ou inappropriée à une autre date. La définition de la juste valeur suppose également un échange et une conclusion du contrat de vente simultanés sans un quelconque ajustement du prix qui pourrait être obtenu dans une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normales entre des parties consentantes et bien informées si l'échange et la conclusion du contrat n'étaient pas simultanés.
33. La juste valeur de l'immeuble de placement reflète, entre autres choses, le revenu locatif des contrats de location en cours et des hypothèses raisonnables et étayés reflétant la vision qu'a le marché de ce que des parties consentantes et bien informées prendraient comme hypothèse de revenu locatif des contrats de location futurs au vu des conditions actuelles du marché.
34. La définition de la juste valeur fait référence à «des parties consentantes et bien informées». Dans ce contexte, «bien informées» signifie que l'acheteur consentant et le vendeur consentant sont raisonnablement informés de la nature et des caractéristiques de l'immeuble de placement, de ses utilisations effectives et potentielles et de l'état du marché à la date de clôture.
35. Un acheteur consentant est motivé pour acheter, mais il n'est pas tenu de le faire. Cet acheteur n'est ni excessivement empressé ni déterminé à acheter à n'importe quel prix. Cet acheteur est également quelqu'un qui achète en fonction des réalités et des attentes du marché actuel plutôt qu'en fonction d'un marché imaginaire ou hypothétique dont il ne peut démontrer ou anticiper l'existence. L'acheteur supposé ne paierait pas un prix supérieur au prix demandé par le marché. Le propriétaire actuel d'un immeuble de placement fait partie des personnes qui constituent le marché.
36. Un vendeur consentant n'est ni un vendeur excessivement empressé, ni un vendeur forcé, prêt à vendre à tout prix, ni quelqu'un de disposé à abandonner son bien pour un prix qui n'est pas jugé raisonnable dans l'état actuel du marché. Le vendeur consentant est motivé pour vendre l'immeuble de placement aux conditions du marché pour le meilleur prix pouvant être obtenu sur un marché ouvert après des actions de mise sur le marché appropriées, quel que soit ce prix. Le contexte dans lequel évolue le propriétaire actuel de l'immeuble de placement n'entre pas en ligne de compte car le vendeur consentant est un propriétaire hypothétique.
37. L'expression «après des actions de mise sur le marché appropriées» signifie que l'immeuble de placement a été mis sur le marché de la manière la plus appropriée pour permettre sa cession au meilleur prix pouvant être raisonnablement obtenu. La durée de mise sur le marché peut varier en fonction des conditions du marché, mais elle doit être suffisante pour permettre d'attirer l'attention d'un nombre adéquat d'acheteurs potentiels. La période de mise sur le marché est supposée débuter avant la date de clôture.

38. La définition de la juste valeur fait référence à une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale. Une transaction réalisée dans des conditions de concurrence normale est une transaction entre des parties n'ayant pas une relation particulière ou spéciale qui rendrait les prix des transactions non caractéristiques du marché. La transaction est présumée intervenir entre des parties non liées, dont chacune agit de manière indépendante.
39. La meilleure indication de la juste valeur est normalement fournie par les prix actuels sur un marché actif d'un bien immobilier similaire dans la même localisation, le même état et faisant l'objet de contrats de location ou autres contrats similaires. Une entreprise prend soin d'identifier toutes différences quant à la nature, la localisation ou l'état du bien immobilier ou encore les termes des contrats de location ou autres contrats relatifs au bien.
40. À défaut de prix actuels sur un marché actif du type décrit au paragraphe 39, une entreprise prend en considération des informations émanant de sources diverses, notamment:
- (a) les prix actuels sur un marché actif de biens immobiliers différents de par leur nature, leur état ou leur localisation (ou faisant l'objet de contrats de location ou autres contrats différents) corrigés pour refléter ces différences;
  - (b) les prix récents sur des marchés moins actifs, corrigés pour refléter tout changement des conditions économiques intervenu depuis la date des transactions effectuées aux prix en question; et
  - (c) les projections actualisées des flux de trésorerie sur la base d'estimations fiables des flux de trésorerie futurs s'appuyant sur les termes de contrats de location et autres contrats existants et (dans la mesure du possible) sur des indications externes telles que les loyers actuels demandés sur le marché pour des biens similaires ayant la même localisation et dans le même état, en appliquant des taux d'actualisation qui reflètent les estimations par le marché actuel de l'incertitude quant au montant et à la date des flux de trésorerie.
41. Dans certains cas, les diverses sources énumérées au paragraphe précédent peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un immeuble de placement. Une entreprise examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle relativement étroit d'estimations raisonnables de la juste valeur.
42. Dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement, lorsque l'entreprise fait l'acquisition initiale d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement suite à l'achèvement des travaux de construction ou d'aménagement ou après un changement d'utilisation), que la variabilité de l'intervalle des estimations raisonnables de la juste valeur est si grande et les probabilités des différents résultats si difficiles à évaluer que l'utilité d'une estimation unique de la juste valeur est remise en cause. Ceci peut indiquer que la juste valeur du bien ne pourra être déterminée de façon fiable sur une base continue (voir paragraphe 47).
43. La juste valeur diffère de la valeur d'utilité, telle que définie dans IAS 36, Dépréciation d'actifs. La juste valeur reflète la connaissance et les estimations des intervenants sur le marché mais aussi des facteurs qui sont pertinents pour les intervenants en général. Au contraire, la valeur d'utilité reflète la connaissance et les estimations de l'entreprise mais aussi des facteurs spécifiques à une entité qui peuvent être spécifiques à l'entreprise et ne pas s'appliquer aux entreprises en général. À titre d'exemple, la juste valeur ne reflète pas:
- (a) une valeur supplémentaire tirée de la constitution d'un portefeuille de biens immobiliers situés à des emplacements différents;
  - (b) des synergies entre des immeubles de placement et d'autres actifs;
  - (c) des droits ou des restrictions juridiques qui sont spécifiques seulement au propriétaire actuel; et
  - (d) des avantages fiscaux ou des charges fiscales qui sont spécifiques au propriétaire actuel.

**IAS 40**

44. Dans la détermination de la juste valeur d'un immeuble de placement, une entreprise évite de comptabiliser deux fois les actifs ou passifs qui sont comptabilisés au bilan comme des actifs ou des passifs distincts. Par exemple:
- (a) des équipements, tels que les ascenseurs ou les installations de climatisation, font souvent partie intégrante d'un immeuble et sont généralement inclus dans l'immeuble de placement plutôt que comptabilisés séparément en tant qu'immobilisations corporelles;
  - (b) si un bureau est loué meublé, la juste valeur du bureau inclut généralement la juste valeur du mobilier car le revenu locatif se réfère au bureau meublé. Lorsque le mobilier est inclus dans la juste valeur de l'immeuble de placement, l'entreprise ne comptabilise pas ce mobilier comme un actif distinct; et
  - (c) la juste valeur d'un immeuble de placement exclut les revenus d'un contrat de location simple payés d'avance ou à payer car l'entreprise les comptabilise comme un passif ou un actif distinct.
45. La juste valeur d'un immeuble de placement ne reflète pas les dépenses d'investissements futures qui amélioreront le bien immobilier et ne reflète pas les avantages futurs liés à ces dépenses futures.
46. Dans certains cas, l'entreprise s'attend à ce que la valeur actuelle de ses paiements relatifs à un immeuble de placement (autres que les paiements relatifs à des passifs financiers comptabilisés) excède la valeur actuelle des encaissements correspondants. L'entreprise utilise IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels pour déterminer si elle comptabilise un passif et comment elle évalue un tel passif.

**Incapacité à mesurer de façon fiable la juste valeur**

47. *Il existe une présomption qui peut être réfutée selon laquelle une entreprise sera capable de déterminer la juste valeur d'un immeuble de placement de façon fiable et continue. Cependant, dans des cas exceptionnels, il apparaît clairement, lorsqu'une entreprise fait l'acquisition d'un immeuble de placement (ou lorsqu'un bien immobilier existant devient un immeuble de placement suite à l'achèvement de sa construction ou de son aménagement, ou suite à un changement d'utilisation), que l'entreprise ne sera pas capable de déterminer la juste valeur de l'immeuble de placement de façon fiable et continue. Cela se produit lorsque, et uniquement lorsque, des transactions comparables sur le marché sont peu fréquentes et que l'on ne dispose pas d'autres estimations de la juste valeur (par exemple, sur la base de projections actualisées des flux de trésorerie). Dans ces cas, l'entreprise doit évaluer cet immeuble de placement en utilisant le traitement de référence de IAS 16, Immobilisations corporelles. La valeur résiduelle de l'immeuble de placement doit être supposée égale à zéro. L'entreprise doit continuer à appliquer IAS 16 jusqu'à la sortie de l'immeuble de placement.*
48. Dans les cas exceptionnels où l'entreprise est tenue, pour la raison indiquée au paragraphe précédent, d'évaluer un immeuble de placement à l'aide du traitement de référence de IAS 16, elle évalue tous ses autres immeubles de placement à la juste valeur.
49. *Si auparavant l'entreprise évaluait un immeuble de placement à la juste valeur, elle doit continuer à l'évaluer à la juste valeur jusqu'à sa sortie (ou jusqu'à ce que le bien immobilier devienne un bien occupé par son propriétaire ou jusqu'à ce que l'entreprise commence à aménager le bien en vue de sa vente ultérieure dans le cadre de l'activité ordinaire) même si des transactions comparables sur le marché deviennent moins fréquentes ou si les prix de marché deviennent moins facilement disponibles.*

**Modèle du coût**

50. *Après la comptabilisation initiale, une entreprise qui choisit le modèle du coût doit évaluer tous ses immeubles de placement en utilisant le traitement de référence de IAS 16, Immobilisations corporelles, c'est-à-dire à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.*

## TRANSFERTS

51. **Des transferts, entrées ou sorties, de la catégorie immeubles de placement doivent être effectués lorsque, et uniquement lorsque, il y a changement d'utilisation mis en évidence par:**
- (a) **un commencement d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie biens occupés par leur propriétaire;**
  - (b) **un commencement d'aménagement en vue d'une vente, pour un transfert de la catégorie immeubles de placement vers la catégorie stocks;**
  - (c) **une fin d'occupation par le propriétaire, pour un transfert de la catégorie biens occupés par leur propriétaire vers la catégorie immeubles de placement;**
  - (d) **le commencement d'un contrat de location simple au profit d'une autre partie, pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement; ou**
  - (e) **la fin de la construction ou de l'aménagement, pour un transfert de la catégorie immeubles en cours de construction ou d'aménagement (couvert par IAS 16, Immobilisations corporelles) vers la catégorie immeubles de placement.**
52. Le paragraphe 51(b) ci-dessus impose à une entreprise de transférer un bien immobilier de la catégorie immeubles de placement à la catégorie stocks lorsque, et uniquement lorsque, il y a changement d'utilisation mis en évidence par un commencement d'aménagement en vue de la vente. Lorsqu'une entreprise décide de vendre un immeuble de placement sans procéder à aucun aménagement, elle continue à le comptabiliser comme un immeuble de placement jusqu'à ce qu'il soit décomptabilisé (sorti du bilan) et ne le traite pas en tant que stocks. De même, si une entreprise commence à réaménager un immeuble de placement existant pour une utilisation future continue en tant qu'immeuble de placement, celui-ci reste un immeuble de placement et n'est pas reclassé en tant que bien immobilier occupé par son propriétaire durant les travaux de réaménagement.
53. Les paragraphes 54 à 59 traitent des questions de comptabilisation et d'évaluation qui se posent lorsqu'une entreprise utilise le modèle de la juste valeur pour un immeuble de placement. Lorsqu'elle utilise le modèle du coût, les transferts entre les catégories immeubles de placement, bien immobiliers occupés par leur propriétaire et stocks ne changent pas la valeur comptable du bien immobilier transféré et ne changent pas le coût de ce bien immobilier pour son évaluation ou les informations à fournir.
54. **Pour un transfert d'un immeuble de placement évalué à la juste valeur vers la catégorie bien immobiliers occupés par leur propriétaire ou la catégorie stocks, le coût du bien immobilier pour sa comptabilisation ultérieure selon IAS 16 ou IAS 2 doit être sa juste valeur à la date du changement d'utilisation.**
55. **Si un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, l'entreprise doit appliquer IAS 16 jusqu'à la date du changement d'utilisation. L'entreprise doit traiter toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien immobilier selon IAS 16 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16.**
56. Jusqu'à la date à laquelle un bien immobilier occupé par son propriétaire devient un immeuble de placement comptabilisé à la juste valeur, l'entreprise continue à amortir le bien immobilier et à comptabiliser toute perte de valeur qui est survenue. L'entreprise traite toute différence à cette date entre la valeur comptable du bien selon IAS 16 et sa juste valeur de la même manière qu'une réévaluation selon IAS 16. Autrement dit:
- (a) toute diminution de la valeur comptable du bien en résultant est comptabilisée dans le résultat net de l'exercice. Cependant, dans la mesure où un montant est enregistré dans l'écart de réévaluation au titre dudit bien, la diminution est imputée sur l'écart de réévaluation; et

## IAS 40

- (b) toute augmentation de la valeur comptable en résultant est traitée comme suit:
- (i) dans la mesure où l'augmentation annule une perte de valeur antérieure pour ce bien, elle est comptabilisée dans le résultat net de l'exercice. Le montant comptabilisé dans le résultat net de l'exercice n'excède pas le montant nécessaire pour ramener la valeur comptable à la valeur comptable (diminuée des amortissements) qui aurait été déterminée si aucune perte de valeur n'avait été comptabilisée; et
  - (ii) tout solde de l'augmentation est porté directement au crédit des capitaux propres à la rubrique écart de réévaluation. Lors de la sortie ultérieure de l'immeuble de placement, l'écart de réévaluation inclus dans les capitaux propres peut être transféré en résultats non distribués. Le transfert de la rubrique écart de réévaluation à la rubrique résultats non distribués ne s'effectue pas par le compte de résultat.

57. ***Pour un transfert de la catégorie stocks vers la catégorie immeubles de placement qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le résultat net de l'exercice.***
58. Le traitement des transferts de la catégorie stocks à la catégorie immeubles de placement qui seront comptabilisés à la juste valeur est cohérent avec le traitement des ventes de stocks.
59. ***Lorsqu'une entreprise achève la construction ou l'aménagement d'un immeuble de placement construit pour elle-même, qui sera comptabilisé à la juste valeur, toute différence entre la juste valeur du bien immobilier à cette date et sa valeur comptable antérieure doit être comptabilisée dans le résultat net de l'exercice.***

## SORTIES

60. ***Un immeuble de placement doit être décomptabilisé (éliminé du bilan) lors de sa sortie ou lorsque son utilisation est arrêtée de manière permanente et qu'aucun avantage économique futur n'est attendu de sa sortie.***
61. La sortie d'un immeuble de placement peut résulter de la vente ou de la conclusion d'un contrat de location-financement. Pour déterminer la date de sortie d'un immeuble de placement, l'entreprise applique les critères de IAS 18, Produits des activités ordinaires, pour la comptabilisation du produit de la vente des biens et prend en considération les commentaires correspondants de l'Annexe à IAS 18. IAS 17, Contrats de location, s'applique aux sorties résultant de la conclusion d'un contrat de location-financement ou d'une cession-bail.
62. ***Les profits ou pertes résultant de la mise hors service ou de la sortie d'un immeuble de placement doivent être déterminé(e)s comme la différence entre le produit net de la sortie et la valeur comptable de l'actif et doivent être comptabilisé(e)s en produits ou en charges dans le compte de résultat (sauf disposition contraire de IAS 17, Contrats de location, en cas de cession-bail).***
63. La contrepartie à recevoir lors de la sortie d'un immeuble de placement est comptabilisée initialement à la juste valeur. En particulier, dans le cas d'un paiement différé, la contrepartie reçue est comptabilisée initialement au prix comptant équivalent. La différence entre le montant nominal de la contrepartie et le prix comptant équivalent est comptabilisée dans les produits financiers selon IAS 18 prorata-temporis en prenant en compte le rendement effectif de la créance.
64. Une entreprise applique IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels, ou d'autres Normes comptables internationales, de façon appropriée, à tous les passifs qu'elle conserve après la sortie d'un immeuble de placement.

## INFORMATIONS À FOURNIR

## Modèle de la juste valeur et modèle du coût

65. Les informations à fournir indiquées ci-dessous s'ajoutent aux informations à fournir selon IAS 17, Contrats de location. Selon IAS 17, le propriétaire d'un immeuble de placement fournit les informations qui incombent au bailleur pour les contrats de location simple. Selon IAS 17, une entreprise qui détient un immeuble de placement dans le cadre d'un contrat de location-financement fournit les informations qui incombent au preneur pour le contrat de location-financement et les informations qui incombent au bailleur pour tout contrat de location simple que l'entreprise a accordé.
66. **Une entreprise doit indiquer:**
- (a) ***lorsque la classification est difficile (voir paragraphe 12), les critères développés par l'entreprise pour distinguer un immeuble de placement d'un bien immobilier occupé par son propriétaire et d'un bien immobilier détenu en vue de sa vente dans le cadre de l'activité ordinaire;***
  - (b) ***les méthodes et les hypothèses importantes retenues pour déterminer la juste valeur des immeubles de placement, et notamment un exposé indiquant si la détermination de la juste valeur s'est appuyée sur des indications du marché ou si elle se fonde plus largement sur d'autres facteurs (que l'entreprise doit indiquer) du fait de la nature du bien immobilier et de l'absence de données de marché comparables;***
  - (c) ***dans quelle mesure la juste valeur des immeubles de placement (telle qu'évaluée ou telle qu'indiquée dans les états financiers) repose sur une évaluation par un évaluateur indépendant ayant une qualification professionnelle pertinente et reconnue et ayant une expérience récente quant à la situation géographique et la catégorie de l'immeuble de placement objet de l'évaluation S'il n'y a pas eu de telles évaluations, ce fait doit être indiqué;***
  - (d) ***les montants inclus dans le compte de résultat au titre:***
    - (i) ***des produits locatifs des immeuble de placement;***
    - (ii) ***des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui ont généré des produits locatifs au cours de l'exercice; et***
    - (iii) ***des charges opérationnelles directes (y compris les réparations et la maintenance) occasionnées par les immeubles de placement qui n'ont pas généré de produits locatifs au cours de l'exercice;***
  - (e) ***l'existence et les montants des restrictions relatif à la possibilité de réaliser les immeubles de placement ou de récupérer les produits et les produits de leur cession; et***
  - (f) ***les obligations contractuelles significatives d'achat, de construction et d'aménagement des immeubles de placement ou de réparation, de maintenance ou d'améliorations.***

## Modèle de la juste valeur

67. ***Outre les informations imposées par le paragraphe 66, une entreprise qui applique le modèle de la juste valeur décrit aux paragraphes 27 à 49 doit également fournir un rapprochement entre la valeur comptable des immeubles de placement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice montrant les informations suivantes (une information comparative n'est pas imposée):***
- (a) ***les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures capitalisées;***
  - (b) ***les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entreprises;***
  - (c) ***les sorties;***

## IAS 40

- (d) *les profits ou pertes nets résultant d'ajustements de la juste valeur;*
  - (e) *les différences nettes de change résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère;*
  - (f) *les transferts vers et depuis les catégories stocks et les biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et*
  - (g) *les autres mouvements.*
68. *Dans les cas exceptionnels où une entreprise évalue un immeuble de placement en utilisant le traitement de référence indiqué dans IAS 16, Immobilisations corporelles (du fait de l'absence d'une juste valeur fiable, voir paragraphe 47 ci-avant), le rapprochement imposé par le paragraphe précédent doit indiquer les montants relatifs à cet immeuble de placement séparément des montants relatifs à d'autres immeubles de placement. L'entreprise doit en outre fournir:*
- (a) *une description de l'immeuble de placement;*
  - (b) *une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable;*
  - (c) *si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe; et*
  - (d) *lors de la sortie d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur:*
    - (i) *le fait que l'entreprise s'est séparée d'un immeuble de placement non comptabilisé à la juste valeur;*
    - (ii) *la valeur comptable de l'immeuble de placement au moment de sa vente; et*
    - (iii) *le montant du profit ou de la perte comptabilisé(e).*

## Modèle du coût

69. *Outre les informations imposées par le paragraphe 66, une entreprise appliquant le modèle du coût visé au paragraphe 50 doit également indiquer:*
- (a) *les modes d'amortissement utilisés;*
  - (b) *les durées de vie ou les taux d'amortissement utilisés;*
  - (c) *la valeur comptable brute et le cumul des amortissements (ajouté aux cumuls des pertes de valeur) en début et en fin d'exercice;*
  - (d) *un rapprochement de la valeur comptable de l'immeuble de placement à l'ouverture et à la clôture de l'exercice faisant apparaître les informations suivantes (une information comparative n'est pas requise):*
    - (i) *les entrées, en indiquant séparément celles qui résultent d'acquisitions et celles qui résultent de dépenses ultérieures capitalisées;*
    - (ii) *les entrées résultant d'acquisitions dans le cadre de regroupements d'entreprises;*
    - (iii) *les sorties;*
    - (iv) *les amortissements;*
    - (v) *le montant des pertes de valeur comptabilisées et le montant des pertes de valeur reprises au cours de l'exercice selon IAS 36, Dépréciation d'actifs;*

- (vi) *les différences nettes de change résultant de la conversion des états financiers d'une entité étrangère;*
  - (vii) *les transferts vers et depuis les catégories stocks et biens immobiliers occupés par leur propriétaire; et*
  - (viii) *les autres mouvements; et*
- (e) *la juste valeur de l'immeuble de placement. Dans les cas exceptionnels décrits au paragraphe 47, où une entreprise ne peut déterminer de façon fiable la juste valeur de l'immeuble de placement, elle doit fournir:*
- (i) *une description de l'immeuble de placement;*
  - (ii) *une explication des raisons pour lesquelles la juste valeur ne peut être déterminée de façon fiable; et*
  - (iii) *si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe.*

#### DISPOSITIONS TRANSITOIRES

##### Modèle de la juste valeur

70. *Selon le modèle de la juste valeur, l'entreprise doit comptabiliser l'incidence de l'adoption de la présente Norme à la date de son entrée en vigueur (ou à une date antérieure) comme un ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués de l'exercice au cours duquel la Norme est adoptée pour la première fois. De plus:*
- (a) *si l'entreprise a préalablement indiqué au public (dans des états financiers ou autrement) la juste valeur de ses immeubles de placement pour des exercices antérieurs (déterminée sur une base qui satisfait à la définition de la juste valeur donnée au paragraphe 4 et aux commentaires des paragraphes 29 à 46), l'entreprise est encouragée, mais nullement tenue:*
    - (i) *d'ajuster le solde d'ouverture des résultats non distribués pour le premier exercice présenté pour lequel cette juste valeur a été indiquée au public; et*
    - (ii) *de retraiter l'information comparative de ces exercices; et*
  - (b) *si l'entreprise n'a pas préalablement indiqué au public les informations décrites au point (a), elle ne doit pas retraiter les informations comparatives et doit indiquer ce fait.*
71. La présente Norme impose un traitement différent du traitement de référence et de l'autre traitement autorisé pour les changements de méthodes comptables selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. IAS 8 impose de retraiter les informations comparatives (traitement de référence) ou de fournir sur une base retraitée (autre traitement autorisé) des informations comparatives pro forma supplémentaires à moins qu'il ne soit pas possible de le faire.
72. Lorsqu'une entreprise adopte la présente Norme pour la première fois, l'ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués inclut la reclassification de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

##### Modèle du coût

73. IAS 8 s'applique à tout changement de méthodes comptables qui survient lorsqu'une entreprise adopte pour la première fois la présente Norme et choisit d'utiliser le modèle du coût. L'incidence du changement de méthodes comptables inclut la reclassification de tout montant porté en écart de réévaluation pour les immeubles de placement.

**IAS 41**

## DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR

74. ***La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme pour les exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> janvier 2001, elle doit l'indiquer.***
75. La présente Norme annule et remplace IAS 25, Comptabilisation des placements, pour ce qui concerne les immeubles de placement.

**NORME COMPTABLE INTERNATIONALE IAS 41****Agriculture**

La présente Norme comptable internationale a été approuvée par le conseil de l'IASB en décembre 2000 et elle entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003.

## INTRODUCTION

1. IAS 41 prescrit le traitement comptable, la présentation des états financiers et les informations à fournir concernant l'activité agricole, sujet qui n'est pas couvert par les autres Normes comptables internationales. L'activité agricole est la gestion par une entreprise de la transformation biologique d'animaux ou de plantes vivants (actifs biologiques) pour la vente, en production agricole ou en actifs biologiques supplémentaires.
2. IAS 41 prescrit, entre autres choses, le traitement comptable des actifs biologiques pendant la période de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, ainsi que l'évaluation initiale de la production agricole au moment de la récolte. Elle impose l'évaluation à la juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés, depuis la comptabilisation initiale des actifs biologiques jusqu'au moment de la récolte, sauf lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable lors de la comptabilisation initiale. Toutefois, IAS 41 ne traite pas de la transformation de la production agricole au-delà de la récolte, par exemple, la transformation des raisins en vin et de la laine en fil à tricoter.
3. Il existe une présomption que la juste valeur d'un actif biologique peut être évaluée de manière fiable. Toutefois, cette présomption peut être réfutée, uniquement lors de la comptabilisation initiale, pour un actif biologique pour lequel les prix ou les valeurs déterminés par le marché ne sont pas disponibles et pour lequel les autres méthodes d'évaluation de la juste valeur sont clairement reconnues non fiables. Dans un tel cas, IAS 41 impose à l'entreprise d'évaluer cet actif biologique à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur dudit actif biologique devient évaluable de manière fiable, l'entreprise doit l'évaluer à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés. Dans tous les cas, une entreprise doit évaluer la production agricole au moment de la récolte à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés.
4. IAS 41 impose que la variation de la juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés d'un actif biologique soit incluse dans le résultat net de l'exercice au cours duquel elle se produit. Dans l'activité agricole, une variation des attributs physiques d'un animal ou d'une plante vivants, accroît ou diminue directement les avantages économiques pour l'entreprise. Selon un modèle comptable de coût historique fondé sur les transactions, une entreprise de plantations forestières pourrait n'enregistrer aucun produit jusqu'à la première récolte et vente, soit peut-être 30 ans après la plantation. A contrario, un modèle comptable qui comptabilise et mesure la croissance biologique en utilisant les justes valeurs courantes présente les variations de juste valeur durant toute la période entre la plantation et la récolte.

**IAS 41**

5. IAS 41 n'établit pas de nouveau principe pour les terrains concernant une activité agricole. Au lieu de cela, l'entreprise se conforme à IAS 16, Immobilisations corporelles ou à IAS 40, Immeubles de placement, selon la norme appropriée en la circonstance. IAS 16 impose que les terrains soient évalués à leur coût diminué du cumul des pertes de valeur, soit à un montant réévalué. IAS 40 impose que les terrains qui sont un immeuble de placement soient évalués à leur juste valeur ou à leur coût diminué du cumul des pertes de valeur. Les actifs biologiques qui sont physiquement attachés au terrain (par exemple les arbres dans une plantation forestière) sont évalués indépendamment du terrain, à leur juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés.
6. IAS 41 impose qu'une subvention publique sans conditions concernant un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente, soit comptabilisée en tant que produit lorsque et seulement lorsque la subvention publique devient une créance. Si une subvention publique est soumise à condition, y compris lorsque la subvention publique impose à l'entreprise de ne pas s'engager dans des activités agricoles spécifiées, l'entreprise doit comptabiliser la subvention publique en tant que produit, lorsque et uniquement lorsque les conditions attachées à la subvention publique sont satisfaites. Si une subvention publique concerne un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur, IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique s'applique.
7. IAS 41 s'applique aux états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003. Une application anticipée est encouragée.
8. IAS 41 n'établit pas de dispositions transitoires spécifiques. L'adoption d'IAS 41 est comptabilisée en conformité avec IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.
9. L'annexe A donne des exemples illustrant l'application de IAS 41. L'annexe B, Base des conclusions, résume les raisons retenues par le Conseil pour adopter les dispositions énoncées dans IAS 41.

## SOMMAIRE

	Paragraphes
Objectif	
Champ d'application	1-4
Définitions	5-9
Définitions relatives à l'agriculture	5-7
Définitions générales	8-9
Comptabilisation et évaluation	10-33
Profits et pertes	26-29
Incapacité à évaluer la juste valeur de façon fiable	30-33
Subventions publiques	34-38
Présentation et informations à fournir	39-57
Présentation	39
Informations à fournir	40-57
Dispositions générales	40-53
Informations complémentaires concernant les actifs biologiques lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de façon fiable	54-56

**IAS 41**

Subventions publiques	57
Date d'entrée en vigueur et dispositions transitoires	58-59

Les dispositions normatives, qui sont présentées en caractères gras italiques, doivent être lues dans le contexte des documents explicatifs et des commentaires de mise en œuvre de la présente Norme ainsi que dans le contexte de la Préface aux Normes comptables internationales. Les Normes comptables internationales ne sont pas censées s'appliquer à des éléments non significatifs (voir le paragraphe 12 de la Préface).

**OBJECTIF**

L'objectif de la présente Norme est de prescrire le traitement comptable, la présentation des états financiers et les informations à fournir en ce qui concerne l'activité agricole.

**CHAMP D'APPLICATION**

1. ***La présente Norme doit être appliquée pour la comptabilisation des éléments suivants, lorsqu'ils concernent une activité agricole:***
  - (a) ***actifs biologiques;***
  - (b) ***production agricole au moment de la récolte; et***
  - (c) ***subventions publiques traitées aux paragraphes 34 et 35.***
2. La présente Norme ne s'applique pas:
  - (a) au terrain concernant une activité agricole (voir IAS 16, Immobilisations corporelles et IAS 40, Immeubles de placement); et
  - (b) aux immobilisations incorporelles concernant une activité agricole (voir IAS 38, Immobilisations incorporelles).
3. Cette Norme s'applique à la production agricole qui est le produit récolté des actifs biologiques de l'entreprise, uniquement au moment de la récolte. Par la suite, on applique IAS 2, Stocks ou une autre Norme comptable internationale applicable. En conséquence, cette norme ne couvre pas la transformation des produits agricoles au-delà de la récolte, par exemple, la transformation de raisins en vin par un éleveur vinificateur qui a cultivé lui-même les raisins. Alors qu'une telle transformation peut être une extension logique et naturelle d'une activité agricole et que les activités qu'elle renferme présentent quelques similarités avec la transformation biologique, elle n'entre pas dans la définition de l'activité agricole selon cette Norme.
4. Le tableau ci-dessous donne quelques exemples d'actifs biologiques, de production agricole et de produits qui résultent de la transformation après récolte.

Actifs biologiques	Production agricole	Produits qui résultent de la transformation après récolte
Moutons	Laine	Fil de tissage, tapis
Arbres dans une plantation forestière	Rondins	Bois
Plantes	Coton Canne à sucre récoltée	Fil, vêtements Sucre
Bovins laitiers	Lait	Fromage
Porcs	Carcasses	Saucisses, jambons fumés
Arbustes	Feuilles	Thé, tabac traité
Vignes	Raisins	Vin
Arbres fruitiers	Fruits cueillis	Fruits transformés

## DÉFINITIONS

*Définitions relatives à l'agriculture*

5. **Dans la présente Norme les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**L'activité agricole est la gestion par une entreprise de la transformation biologique d'actifs biologiques pour la vente, en production agricole ou en d'autres actifs biologiques.**

**La production agricole est le produit récolté des actifs biologiques de l'entreprise.**

**Un actif biologique est un animal ou une plante vivant.**

**La transformation biologique comprend les processus de croissance, de dégénérescence, de production et de procréation, qui engendrent des changements qualitatifs ou quantitatifs dans l'actif biologique.**

**Un groupe d'actifs biologiques est un regroupement d'animaux ou de plantes vivants similaires.**

**La récolte est le détachement de la production d'un actif biologique ou l'arrêt des processus vitaux d'un actif biologique.**

6. L'activité agricole couvre un éventail d'activités diversifiées tels que l'élevage de cheptels, l'exploitation forestière, la récolte de plantes annuelles ou vivaces, la culture de vergers ou de plantations, l'horticulture et l'aquaculture (y compris la pisciculture). Certaines caractéristiques communes existent dans cette diversité:
- (a) Possibilités de transformation. Les animaux et les plantes vivants sont susceptibles de transformation biologique;
  - (b) Gestion de la transformation. La gestion facilite la transformation biologique en améliorant ou au moins en stabilisant les conditions nécessaires pour que le processus ait lieu (par exemple, les niveaux nutritifs, l'humidité, la température, la fertilité et la luminosité). Cette gestion distingue l'activité agricole des autres activités. Par exemple, la récolte à partir de ressources non gérées (comme la pêche en mer et la déforestation) n'est pas une activité agricole; et
  - (c) Mesure de la transformation. Les changements apportés dans la qualité (par exemple, la qualité génétique, la densité, le mûrissement, la couverture de graisse, le contenu en protéines et la qualité de la fibre) ou la quantité (par exemple, la descendance, le poids, le volume, la longueur ou le diamètre de la fibre et le nombre de bourgeons) par la transformation biologique, sont mesurés et contrôlés par une gestion de routine.
7. La transformation biologique peut aboutir aux types de résultats suivants:
- (a) des changements apportés à un actif par (i) la croissance (une augmentation en quantité ou une amélioration de la qualité de l'animal ou de la plante), (ii) la dégénérescence (une chute de la quantité ou une détérioration de la qualité d'un animal ou d'une plante) ou (iii) la procréation (création d'animaux ou plantes vivants supplémentaires); ou
  - (b) la production d'un produit agricole comme le latex, les feuilles de thé, la laine et le lait.

*Définitions générales*

8. **Dans la présente Norme les termes suivants ont la signification indiquée ci-après:**

**Un marché actif est un marché pour lequel toutes les conditions ci-après sont réunies:**

- (a) **les éléments négociés sur ce marché sont homogènes;**
- (b) **on peut normalement trouver à tout moment des acheteurs et des vendeurs consentants; et**
- (c) **les prix sont mis à la disposition du public.**

**La valeur comptable est le montant pour lequel un actif est comptabilisé au bilan.**

## IAS 41

*La juste valeur est le montant pour lequel un actif pourrait être échangé, ou un passif réglé, entre des parties bien informées et consentantes dans le cadre d'une transaction effectuée dans des conditions de concurrence normale.*

*Les subventions publiques s'entendent telles que définies dans IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.*

9. La juste valeur d'un actif repose sur sa situation et son état actuel. Ainsi par exemple, la juste valeur du bétail dans une ferme est le prix du bétail sur le marché applicable, diminué du coût du transport et des autres coûts entraînés par la mise sur ce marché du bétail.

## COMPTABILISATION ET ÉVALUATION

10. **Une entreprise doit comptabiliser un actif biologique ou une production agricole si et seulement si:**
- (a) ***l'entreprise contrôle l'actif du fait d'événements passés;***
  - (b) ***il est probable que les avantages économiques futurs associés à cet actif iront à l'entreprise; et***
  - (c) ***la juste valeur ou le coût de cet actif peut être évalué de façon fiable.***
11. Dans l'activité agricole, le contrôle peut être mis en évidence par exemple, par la propriété juridique du bétail et le tatouage ou autre marquage du bétail au moment de l'achat, de la naissance ou du sevrage. Les avantages futurs sont normalement évalués en mesurant les attributs physiques significatifs.
12. ***Un actif biologique doit être évalué lors de la comptabilisation initiale et à chaque date de clôture à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente, sauf dans le cas décrit dans le paragraphe 30 lorsque la juste valeur ne peut être évaluée de manière fiable.***
13. ***La production agricole récoltée à partir des actifs biologiques d'une entreprise doit être évaluée à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente au moment de la récolte. Cette évaluation est le coût à cette date selon IAS 2, Stocks ou selon une autre Norme comptable internationale applicable.***
14. Les coûts au point de vente comprennent les commissions aux intermédiaires et aux négociants, les montants prélevés par les agences réglementaires, les Bourses de matière première ainsi que les droits et taxes de transfert. Les coûts au point de vente excluent le transport et les autres coûts nécessaires à la mise des actifs sur le marché.
15. La détermination de la juste valeur pour un actif biologique ou une production agricole peut être facilitée en regroupant les actifs biologiques ou la production agricole en fonction d'attributs significatifs, par exemple, par âge ou par qualité. Une entreprise choisit comme attributs, ceux qui sont utilisés sur le marché pour la détermination des prix.
16. Les entreprises passent souvent des contrats pour vendre leurs actifs biologiques ou leur production agricole à une date future. Les prix contractuels ne sont pas nécessairement pertinents pour déterminer la juste valeur, car la juste valeur reflète les conditions du marché actuel dans lequel un acheteur et un vendeur sont disposés à conclure une transaction. Par conséquent, la juste valeur d'un actif biologique ou d'un produit agricole n'est pas ajustée du fait de l'existence d'un contrat. Dans certains cas, un contrat de vente d'un actif biologique ou d'un produit agricole peut être un contrat déficitaire, comme défini dans IAS 37, Provisions, passifs éventuels et actifs éventuels. IAS 37 s'applique à des contrats déficitaires.
17. Si un marché actif existe pour un actif biologique ou une production agricole, le prix coté sur ce marché est la base appropriée pour déterminer la juste valeur de cet actif. Si une entreprise a accès à différents marchés actifs, elle utilise le plus pertinent. Par exemple, si une entreprise a accès à deux marchés actifs, elle utilise le prix existant sur le marché qu'elle s'attend à utiliser.

18. Si un marché actif n'existe pas, une entreprise utilise un ou plusieurs des éléments suivants, lorsqu'ils existent, pour déterminer la juste valeur:
- (a) le prix de transaction le plus récent du marché, à condition qu'il n'y ait pas eu un changement significatif dans le contexte économique entre la date de cette transaction et la date de clôture;
  - (b) des prix du marché pour des actifs similaires avec ajustement pour refléter les différences; et
  - (c) des références du secteur comme la valeur d'un verger exprimée par clayette export, boisseau ou hectare et la valeur du bétail exprimée par kilo de viande.
19. Dans certains cas, les sources d'informations énumérées au paragraphe 18 peuvent suggérer des conclusions différentes quant à la juste valeur d'un actif biologique ou d'une production agricole. Une entreprise examine les raisons de ces différences pour parvenir à l'estimation la plus fiable de la juste valeur dans un intervalle relativement étroit d'estimations raisonnables.
20. En certaines circonstances, les prix ou les valeurs déterminés par le marché peuvent ne pas être disponibles pour un actif biologique dans son état actuel. Dans ce cas, pour déterminer la juste valeur, une entreprise utilise la valeur actualisée des flux nets de trésorerie attendus de l'actif, actualisés à un taux avant impôt dans les conditions actuelles du marché.
21. Le but du calcul de la valeur actualisée des flux de trésorerie nets attendus est de déterminer la juste valeur d'un actif biologique dans sa situation et son état actuel. Une entreprise prend cela en compte pour choisir le taux d'actualisation approprié à utiliser et pour l'évaluation des flux nets de trésorerie attendus. L'état actuel d'un actif biologique exclut toute augmentation de valeur provenant de transformations biologiques additionnelles et des activités futures de l'entreprise, comme celles concernant l'amélioration future de la transformation biologique, la récolte et la vente.
22. Une entreprise n'inclut aucun flux de trésorerie destiné à financer les actifs, les impôts, ou le rétablissement des actifs biologiques après la récolte (par exemple, le coût de replantation des arbres dans une plantation forestière après la récolte).
23. En s'accordant sur un prix de transaction dans des conditions de concurrence normale, les acheteurs et vendeurs consentants bien informés prennent en compte la possibilité de variations dans les flux de trésorerie. Il s'ensuit que la juste valeur reflète de telles possibilités de variations. De ce fait, une entreprise incorpore les attentes sur les variations possibles de flux de trésorerie, soit dans les flux de trésorerie attendus, soit dans le taux d'actualisation, soit dans une combinaison des deux. Pour déterminer un taux d'actualisation, une entreprise utilise des hypothèses qui sont cohérentes avec celles utilisées pour estimer les flux de trésorerie attendus, afin d'éviter que certaines hypothèses soient comptées deux fois ou ignorées.
24. Les coûts peuvent parfois être proches de la juste valeur, en particulier lorsque:
- (a) peu de transformations biologiques ont eu lieu depuis que les coûts initiaux sont survenus (par exemple, pour des arbres fruitiers de semis plantés juste avant la date de clôture des comptes); ou
  - (b) l'impact de la transformation biologique sur le prix ne devrait pas être significatif (par exemple, pour la croissance initiale dans un cycle de production de 30 ans d'une plantation de pins).
25. Les actifs biologiques sont souvent liés physiquement au terrain (par exemple, les arbres d'une plantation forestière). Il se peut qu'il n'y ait pas de marché séparé pour des actifs biologiques qui sont attachés au terrain mais un marché actif peut exister pour les actifs combinés, c'est-à-dire pour les actifs biologiques, le terrain vierge et les améliorations foncières dans leur totalité. Une entreprise peut utiliser des informations concernant les actifs combinés pour déterminer la juste valeur des actifs biologiques. Par exemple, la juste valeur du terrain vierge et des améliorations foncières peuvent être déduites de la juste valeur des actifs combinés pour parvenir à la juste valeur des actifs biologiques.

## IAS 41

## Profits et pertes

26. **Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'un actif biologique à sa juste valeur diminué des coûts au point de vente estimés et d'une variation de la juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés d'un actif biologique doit être inclus dans le résultat net de la période pendant laquelle il se produit.**
27. Une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique parce que les coûts au point de vente estimés sont déduits pour la détermination de la juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés d'un actif biologique. Un profit peut apparaître lors de la comptabilisation initiale d'un actif biologique comme par exemple pour la naissance d'un veau.
28. **Un profit ou une perte résultant de la comptabilisation initiale d'une production agricole à la juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente doit être inclus dans le résultat net de l'exercice au cours duquel il se produit.**
29. Un profit ou une perte peut survenir lors de la comptabilisation initiale d'une production agricole du fait de la récolte.

## Incapacité à mesurer la juste valeur de façon fiable

30. **Il est présumé que la juste valeur d'un actif biologique peut être mesuré de manière fiable. Toutefois, cette présomption peut être réfutée uniquement au moment de la comptabilisation initiale, pour un actif biologique pour lequel les prix ou les valeurs déterminés par le marché ne sont pas disponibles et pour lequel les autres méthodes d'estimation de la juste valeur sont clairement reconnues non fiables. Dans un tel cas, cet actif biologique doit être évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur. Une fois que la juste valeur de cet actif biologique devient mesurable de manière fiable, l'entreprise doit la mesurer à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés.**
31. La présomption du paragraphe 30 peut être réfutée uniquement lors de la comptabilisation initiale. Une entreprise qui a auparavant évalué un actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente continue d'évaluer l'actif biologique à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés jusqu'à sa sortie.
32. Dans tous les cas, une entreprise doit évaluer une production agricole au moment de la récolte à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés. La présente Norme reflète l'idée que la juste valeur d'un produit agricole au moment de la récolte peut toujours être mesurée de manière fiable.
33. Pour déterminer le coût, le cumul des amortissements et le cumul des pertes de valeur, une entreprise doit prendre en considération IAS 2, Stocks, IAS 16, Immobilisations corporelles et IAS 36, Dépréciation d'actifs.

## SUBVENTIONS PUBLIQUES

34. **Une subvention publique sans conditions concernant un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimé doit être comptabilisée en produit lorsque et seulement lorsque la subvention publique devient une créance.**
35. **Si une subvention publique concernant un actif biologique, évalué à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente, est soumise à condition, y compris lorsque la subvention publique impose à l'entreprise de ne pas s'engager dans des activités agricoles spécifiées, l'entreprise doit comptabiliser la subvention publique en produit, lorsque et uniquement lorsque, les conditions liées à la subvention publique sont satisfaites.**
36. Les termes et conditions des subventions publiques sont variables. Par exemple, une subvention publique peut imposer à une entreprise de cultiver en un lieu donné pendant cinq ans et imposer à l'entreprise qu'elle rembourse l'intégralité de la subvention publique si elle cesse de cultiver avant la fin de la période de cinq ans. Dans ce cas, la subvention publique n'est pas comptabilisée en résultat tant que la période de cinq ans n'est pas écoulée. Toutefois, si la subvention publique stipule qu'une partie de la subvention peut être conservée sur la base du temps écoulé, l'entreprise comptabilise la subvention publique en produit au prorata du temps écoulé.

37. Si une subvention publique concerne un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), l'IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique s'applique.
38. La présente Norme impose un traitement différent de l'IAS 20, si une subvention publique concerne un actif biologique évalué à sa juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente ou si une subvention publique impose qu'une entreprise ne s'engage pas dans une activité agricole spécifiée. IAS 20 ne s'applique qu'à une subvention publique liée à un actif biologique évalué à son coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur.

#### PRÉSENTATION ET INFORMATIONS À FOURNIR

##### Présentation

39. ***Une entreprise doit présenter séparément dans le corps de son bilan la valeur comptable de ses actifs biologiques.***

##### Informations à fournir

#### Dispositions générales

40. ***Une entreprise doit indiquer le résultat global pendant l'exercice provenant de la comptabilisation initiale des actifs biologiques et d'une production agricole et de la variation de juste valeur des actifs biologiques diminuée des coûts estimés au point de vente.***
41. ***Une entreprise doit fournir une description de chaque groupe d'actifs biologiques.***
42. L'information à fournir imposée par le paragraphe 41 peut prendre la forme d'une description narrative ou quantifiée.
43. Une entreprise est invitée à fournir une description quantifiée de chaque groupe d'actifs biologiques, en distinguant entre les actifs biologiques consommables et producteurs ou entre les actifs biologiques mûrs et immatures. Par exemple, une entreprise peut indiquer, par groupe, les valeurs comptables des actifs biologiques consommables et des actifs biologiques producteurs. L'entreprise peut de plus ventiler ces valeurs comptables entre actifs mûrs et immatures. Ces distinctions donnent des informations qui peuvent être utiles pour apprécier l'échéancier des flux de trésorerie futurs. L'entreprise doit indiquer sur quelle base sont faites ces distinctions.
44. Les actifs biologiques consommables sont ceux qui devraient être récoltés comme production agricole ou vendus comme actifs biologiques. Des exemples d'actifs biologiques consommables sont un cheptel destiné à la production de viande, un cheptel détenu pour la vente, du poisson de pisciculture, des récoltes comme du maïs ou du blé et des arbres cultivés pour le bois. Les actifs biologiques producteurs sont ceux autres que consommables, par exemple, un cheptel producteur de lait, des vignes, des arbres fruitiers et des arbres dont une partie est coupée en bois de chauffage alors que l'arbre reste sur pied. Les actifs biologiques producteurs ne constituent pas une production agricole, mais plutôt des actifs auto-régénérants.
45. Les actifs biologiques peuvent être classés soit en actifs biologiques mûrs, soit en actifs biologiques immatures. Les actifs biologiques mûrs sont ceux qui ont atteint le stade récoltable (pour les actifs biologiques consommables) ou qui peuvent supporter des récoltes régulières (pour les actifs biologiques producteurs).
46. ***Si elles ne sont pas fournies par ailleurs dans l'information publiée avec les états financiers, une entreprise doit fournir les informations suivantes:***
- (a) ***la nature de ses activités pour chacun des groupes d'actifs biologiques; et***

## IAS 41

- (b) *les évaluations ou estimations non financières des quantités physiques de:*
- (i) *chaque groupe d'actifs biologiques de l'entreprise à la clôture de l'exercice; et*
  - (ii) *la production de produits agricoles au cours de l'exercice.*
47. *Une entreprise doit indiquer les méthodes et les hypothèses significatives appliquées pour déterminer la juste valeur de chaque groupe de production agricole au moment de la récolte et de chaque groupe d'actifs biologiques.*
48. *Une entreprise doit indiquer la juste valeur diminuée des coûts estimés au point de vente d'une production agricole récoltée pendant l'exercice, déterminée au moment de la récolte.*
49. *Une entreprise doit indiquer:*
- (a) *l'existence et les valeurs comptables des actifs biologiques dont la propriété est soumise à restrictions et les valeurs comptables des actifs biologiques donnés en nantissement de dettes;*
  - (b) *le montant des engagements pour le développement ou l'acquisition d'actifs biologiques; et*
  - (c) *les stratégies de gestion des risques financiers concernant l'activité agricole.*
50. *Une entreprise doit présenter un rapprochement des variations de la valeur comptable des actifs biologiques entre le début et la fin de l'exercice. L'information comparative n'est pas imposée. Le rapprochement doit comprendre:*
- (a) *le profit ou la perte provenant des variations de la juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés;*
  - (b) *les augmentations dues aux achats;*
  - (c) *les diminutions dues aux ventes;*
  - (d) *les diminutions dues aux récoltes;*
  - (e) *les augmentations résultant de regroupements d'entreprises;*
  - (f) *les différences de change nettes résultant de la conversion d'états financiers d'une entité étrangère; et*
  - (g) *d'autres variations.*
51. La juste valeur diminuée des coûts au point de vente estimés d'un actif biologique peut varier à la fois du fait de changements physiques et du fait de variations des prix du marché. L'indication séparée des variations de prix et des changements physiques est utile pour évaluer la performance de l'exercice en cours et les perspectives d'avenir, tout particulièrement lorsqu'il existe un cycle de production de plus d'une année. En de tels cas, une entreprise est encouragée à indiquer, par groupe ou autrement, le montant de la variation de juste valeur diminuée des frais estimés au point de vente, compris dans le résultat net, imputable à des changements physiques et à des variations de prix. Ces informations sont généralement moins utiles lorsque le cycle de production est inférieur à un an (par exemple, pour des élevages de poulets ou des cultures céréalières).
52. La transformation biologique comporte plusieurs types de changements physiques: croissance, dégénérescence, production et procréation chacun étant observable et quantifiable. Chacun de ces changements physiques a une influence directe sur les avantages économiques futurs. Un changement dans la juste valeur d'un actif biologique imputable à la récolte est aussi un changement physique.
53. L'activité agricole est souvent exposée à des risques climatiques, de maladie et à d'autres risques naturels. Si un événement survient qui par son importance, sa nature ou son incidence est pertinent pour comprendre la performance de l'entreprise au cours de l'exercice, la nature et le montant des éléments de produits et de charges qui en découlent sont indiqués selon IAS 8, Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables. Des exemples en sont l'apparition d'une maladie virulente, une inondation, des gelées ou sécheresses importantes et une invasion d'insectes.

Informations complémentaires concernant les actifs biologiques lorsque la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable

54. *Si une entreprise évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30) à la fin de l'exercice, elle doit fournir les informations suivantes concernant ces actifs biologiques:*
- (a) *une description des actifs biologiques;*
  - (b) *une explication de la raison pour laquelle la juste valeur ne peut être mesurée de façon fiable;*
  - (c) *si possible, l'intervalle d'estimation à l'intérieur duquel il est hautement probable que la juste valeur se situe;*
  - (d) *le mode d'amortissement utilisé;*
  - (e) *les durées d'utilité ou les taux d'amortissement utilisés; et*
  - (f) *la valeur brute comptable et le cumul des amortissements (regroupé avec le cumul des pertes de valeur) à l'ouverture et à la clôture de l'exercice.*
55. *Si au cours de l'exercice, une entreprise évalue des actifs biologiques à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur (voir paragraphe 30), elle doit indiquer tout profit ou perte comptabilisé pour la cession de tels actifs biologiques, et le rapprochement imposé au paragraphe 50 doit présenter séparément les montants concernant ces actifs biologiques. De plus, le rapprochement doit inclure les montants suivants concernant ces actifs biologiques et compris dans le résultat net:*
- (a) *pertes de valeur;*
  - (b) *reprises de pertes de valeur; et*
  - (c) *amortissements.*
56. *Si la juste valeur d'actifs biologiques précédemment évalués à leur coût diminué du cumul des amortissements et du cumul des pertes de valeur devient évaluable de façon fiable au cours de l'exercice, l'entreprise doit indiquer pour ces actifs biologiques:*
- (a) *une description des actifs biologiques;*
  - (b) *une explication de la raison pour laquelle la juste valeur est devenue évaluable de façon fiable; et*
  - (c) *l'effet de ce changement.*

#### Subventions publiques

57. *Une entreprise doit indiquer les points suivants concernant l'activité agricole couverte par cette Norme:*
- (a) *la nature et l'étendue des subventions publiques comptabilisées dans les états financiers;*
  - (b) *les conditions non remplies et toute autre éventualité relative à des subventions publiques; et*
  - (c) *les diminutions significatives attendues du niveau des subventions publiques.*

#### DATE D'ENTRÉE EN VIGUEUR ET DISPOSITIONS TRANSITOIRES

58. *La présente Norme comptable internationale entre en vigueur pour les états financiers annuels des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2003. Une application anticipée est encouragée. Si une entreprise applique la présente Norme pour les exercices ouverts avant le 1<sup>er</sup> Janvier 2003, elle doit l'indiquer.*
59. La présente Norme n'établit pas de dispositions transitoires spécifiques. L'adoption de cette Norme est comptabilisée selon IAS 8 Résultat net de l'exercice, erreurs fondamentales et changements de méthodes comptables.

## SIC-1/SIC-2

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-1

**Cohérence des méthodes — Différentes méthodes de détermination du coût des stocks**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 2, Stocks.

*Question*

1. IAS 2.21 et 2.23 autorisent différentes méthodes pour la détermination du coût (PEPS, coût moyen pondéré ou DEPS) des stocks qui sont normalement fongibles ou qui ne sont pas fabriqués pour être affectés à des projets spécifiques.
2. La question est de savoir si une entreprise peut utiliser différentes méthodes de détermination du coût pour différentes catégories de stocks.

*Consensus*

3. Une entreprise doit utiliser la même méthode de détermination du coût pour tous les stocks présentant une nature et un usage similaires dans l'entreprise. Des stocks présentant des natures ou des usages différents (par exemple, des marchandises utilisées dans un secteur d'activité et le même type de marchandises utilisées dans un autre secteur d'activité) peuvent justifier des méthodes de détermination du coût différentes. Une différence dans l'implantation géographique des stocks (et dans les règles fiscales applicables) n'est pas suffisante en soi pour justifier l'utilisation de méthodes différentes de détermination du coût.

Date du consensus: juillet 1997.

Date d'entrée en vigueur: exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-2

**Cohérence des méthodes — Incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 23, Coûts d'emprunts.

*Question*

1. IAS 23.07 et 23.11 permettent de choisir entre:
  - (a) la comptabilisation de tous les coûts d'emprunts en charges de l'exercice au cours duquel ils ont été encourus (traitement de référence); ou

- (b) l'incorporation des coûts d'emprunts directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production d'actifs éligibles, dans le coût de cet actif (autre traitement autorisé).
2. La question est de savoir si une entreprise qui a choisi la méthode d'incorporation des coûts d'emprunts dans le coût des actifs, doit appliquer cette méthode à tous les actifs éligibles ou si une entreprise peut choisir d'incorporer les coûts d'emprunts pour certains actifs éligibles et pas pour d'autres.

#### Consensus

3. Lorsque une entreprise applique l'autre traitement autorisé, ce traitement doit être appliqué de façon cohérente et permanente à tous les coûts d'emprunts qui sont directement attribuables à l'acquisition, la construction ou la production de tous les actifs éligibles de l'entreprise. Si toutes les conditions énoncées dans IAS 23.11 sont réunies, une entreprise doit continuer à incorporer de tels coûts d'emprunts dans le coût d'un actif même si la valeur comptable de l'actif excède sa valeur récupérable. Toutefois, IAS 23.19 indique que dans de tels cas, la valeur comptable de l'actif doit être réduite pour comptabiliser des pertes de valeur.

Date du consensus: juillet 1997.

Date d'entrée en vigueur: exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 23.30. En conséquence, une entreprise utilisant l'autre traitement autorisé peut choisir de ne pas incorporer dans le coût de l'actif tous les coûts d'emprunts encourus avant la date d'entrée en vigueur de cette Interprétation.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-3

### Élimination des profits et pertes latents résultant de transactions avec des entreprises associées

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 28, Comptabilisation des participations dans les entreprises associées.

#### Question

1. Bien que IAS 28.16 se réfère aux procédures de consolidation définies dans IAS 27, il ne fournit pas de commentaires explicites sur l'élimination des profits et pertes latents résultant de transactions «ascendantes» et «descendantes» entre un investisseur (ou ses filiales consolidées) et les entreprises associées. Les transactions «ascendantes» sont, par exemple, des ventes d'actifs par une entreprise associée à l'investisseur (ou à ses filiales consolidées). Les transactions «descendantes» sont, par exemple, des ventes d'actifs par l'investisseur (ou ses filiales consolidées) à une entreprise associée.
2. La question est de savoir dans quelle mesure un investisseur doit éliminer les profits et pertes latents résultant de transactions entre un investisseur (ou ses filiales consolidées) et les entreprises associées mises en équivalence.

#### Consensus

3. Lorsqu'une entreprise associée est mise en équivalence, les profits et pertes latents résultant de transactions «ascendantes» et «descendantes» entre un investisseur (ou ses filiales consolidées) et les entreprises associées doivent être éliminés à hauteur du pourcentage d'intérêt de l'investisseur dans l'entreprise associée.

**SIC-6**

4. Les pertes latentes ne doivent pas être éliminées dans la mesure où la transaction a mis en évidence une dépréciation de l'actif transféré.

Date du consensus: juillet 1997.

Date d'entrée en vigueur: exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1998; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-6****Coûts de modification de logiciels existants**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: Cadre IASC de préparation et de présentation des états financiers.

*Question*

1. Les entreprises peuvent encourir des coûts considérables en modifiant des logiciels existants. Par exemple, de tels coûts peuvent être encourus pour leur permettre de continuer à fonctionner comme ils sont censés le faire après le changement de millénaire (ces coûts sont souvent appelés «coûts de logiciels an 2000») ou après l'introduction d'une nouvelle monnaie (par exemple, l'euro).
2. Les questions sont de savoir:
  - (a) si de tels coûts peuvent être incorporés dans le coût d'un actif; et sinon,
  - (b) quand ces coûts doivent être comptabilisés en charges.
3. La présente Interprétation ne traite pas (a) des coûts de modification des logiciels produits pour être vendus, (b) des achats de logiciels de remplacement, (c) d'améliorations de systèmes («upgrading») au-delà de ce qui est nécessaire pour leur permettre de continuer à maintenir les performances initiales et (d) de la comptabilisation de pertes de valeur relatives à des logiciels existants.

*Consensus*

4. Les coûts encourus afin de rétablir ou de maintenir les avantages économiques futurs qu'une entreprise peut attendre du niveau de performance défini à l'origine pour des logiciels existants doivent être comptabilisés en charges quand, et seulement quand, les travaux de remise à niveau ou de maintenance sont effectués (par exemple, pour leur permettre de fonctionner comme prévu à l'origine après le changement de millénaire ou après l'introduction de l'euro).

*Information à fournir*

5. La nécessité de modifier des logiciels de façon importante peut être source d'incertitudes. Selon IAS 1.8 (révisée en 1997), les entreprises sont encouragées à présenter, en dehors des états financiers, des informations sur les principales incertitudes auxquelles elles sont confrontées (par exemple, une description des activités et des dépenses, tant encourues que programmées pour les exercices futurs, concernant les modifications importantes des logiciels).

Date de consensus: octobre 1997.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 1998. Les changements de méthodes comptables doivent être traités selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-7

**Introduction de l'euro**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères.

*Question*

1. À compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999, date de démarrage effectif de l'Union économique et monétaire (UEM), l'euro deviendra une monnaie à part entière et les cours de conversion entre l'euro et les monnaies nationales participantes seront fixés irrévocablement; c'est à dire que le risque d'écarts de conversion ultérieurs lié à ces monnaies est éliminé à partir de cette date.
2. La question porte sur l'application de IAS 21 au passage à l'euro des monnaies nationales des États membres participants de l'Union européenne («le passage à l'euro»).

*Consensus*

3. Les dispositions de IAS 21 concernant la conversion des transactions en monnaies étrangères et des états financiers des entités étrangères doivent être strictement appliquées lors du passage à l'euro. La même logique s'applique à la fixation des taux de change lorsque d'autres pays se joindront à l'UEM lors d'étapes ultérieures.
4. Ceci veut dire, en particulier, que:
  - (a) les actifs et passifs monétaires libellés en monnaies étrangères résultant de transactions doivent continuer à être convertis dans la monnaie de présentation des états financiers au cours de clôture. Tout écart de conversion en résultant doit être comptabilisé en produit ou en charge immédiatement; par exception une entreprise doit continuer à appliquer sa méthode comptable existante pour les profits et pertes de change liés aux contrats de change utilisés pour réduire le risque de change sur des engagements ou des transactions futures (couvertures par anticipation);
  - (b) les écarts de conversion cumulés liés à la conversion des états financiers des entités étrangères doivent continuer à être classés en capitaux propres et comptabilisés en produits ou en charges uniquement lors de la sortie de l'investissement net dans l'entité étrangère; et
  - (c) les écarts de conversion résultant de la conversion des passifs libellés dans des monnaies participantes ne doivent pas être inclus dans la valeur comptable des actifs liés.

Date de consensus: octobre 1997.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 1<sup>er</sup> juin 1998. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-8

**Première application des IAS en tant que référentiel comptable**

Le paragraphe 11 de IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 1, Présentation des états financiers.

**SIC-8***Question*

1. Une entreprise veut déclarer, pour la première fois, que ses états financiers sont établis en se conformant à l'intégralité des Normes comptables internationales (IAS). Elle peut, par exemple, avoir présenté jusqu'alors ses états financiers en utilisant uniquement les dispositions comptables nationales («Normes nationales») comme référentiel comptable. Elle peut aussi avoir présenté ses états financiers en partie sur la base des Normes nationales et en partie sur la base des IAS, auquel cas les Normes nationales sont considérées comme étant le référentiel comptable antérieur. IAS 1 (révisée en 1997) et IAS 8 ne donnent pas de commentaires explicites sur la façon de comptabiliser le passage des Normes nationales aux IAS en tant que référentiel comptable.
2. Les questions sont:
  - (a) comment doivent être préparés et présentés les états financiers d'une entreprise pour l'exercice au cours duquel les IAS sont appliquées intégralement pour la première fois en tant que référentiel comptable; et
  - (b) lorsque les IAS sont appliquées intégralement pour la première fois en tant que référentiel comptable, comment les dispositions transitoires spécifiques prévues dans les Normes et Interprétations, prises individuellement, doivent être appliquées aux soldes d'éléments qui existaient déjà à la date d'entrée en vigueur de ces Normes et Interprétations.

*Consensus*

3. Dans l'exercice où les IAS sont appliquées intégralement pour la première fois en tant que référentiel comptable, les états financiers d'une entreprise doivent être préparés et présentés comme s'ils avaient toujours été préparés selon les Normes et Interprétations en vigueur pour l'exercice de première application. En conséquence, les Normes et Interprétations en vigueur pour l'exercice de première application doivent être appliquées de façon rétrospective, sauf lorsque:
  - (a) les Normes ou Interprétations prises individuellement imposent ou permettent un traitement transitoire différent; ou
  - (b) le montant de l'ajustement relatif aux exercices antérieures ne peut être raisonnablement déterminé.
4. L'information comparative doit être préparée et présentée selon les IAS.
5. Tout ajustement résultant du passage aux IAS doit être traité comme un ajustement du solde des résultats non distribués à l'ouverture du premier exercice présenté en accord avec les IAS.
6. Lorsque les IAS sont appliquées intégralement pour la première fois en tant que référentiel comptable, une entreprise doit appliquer les dispositions transitoires des Normes et Interprétations en vigueur uniquement pour les exercices clos à la date prescrite dans les Normes et Interprétations respectives.

*Informations à fournir*

7. Dans l'exercice où les IAS sont appliquées intégralement pour la première fois en tant que référentiel comptable, l'entreprise doit indiquer:
  - (a) lorsque le montant de l'ajustement du solde d'ouverture des résultats non distribués ne peut être raisonnablement déterminé, ce fait;
  - (b) lorsqu'il n'est pas possible en pratique de fournir une information comparative, ce fait; et
  - (c) pour chaque IAS offrant un choix de méthode comptable transitoires, la méthode retenue.
8. Les entreprises sont encouragées à indiquer, en relation avec les informations à fournir imposées par IAS 1.11 (révisée en 1997), le fait que les IAS sont appliquées intégralement pour la première fois.

Date du consensus: janvier 1998.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 1<sup>er</sup> août 1998.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-9

**Regroupements d'entreprises — Classification en acquisitions ou en mises en commun d'intérêts**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 22, Regroupements d'entreprises <sup>(1)</sup>.

*Question*

1. Dans le but de classer les regroupements d'entreprises, IAS 22 contient à la fois des définitions générales au paragraphe 8 et des commentaires supplémentaires aux paragraphes 10 à 12 pour les acquisitions, et aux paragraphes 13 à 16 pour les mises en commun d'intérêts. IAS 22 indique clairement qu'il est possible d'identifier un acquéreur dans pratiquement tous les cas et en conséquence, que les mises en commun d'intérêts ne devraient se produire que dans des cas exceptionnels. Toutefois, cette Norme ne fournit pas de commentaire explicite sur l'interaction entre les définitions et les deux sections de commentaires sur les acquisitions et les mises en commun d'intérêts.
2. Les questions sont de savoir:
  - (a) comment les définitions et les commentaires supplémentaires de IAS 22 doivent être interprétés et appliqués pour classer un regroupement d'entreprises; et
  - (b) si, selon IAS 22, un regroupement d'entreprise ne peut être classé ni en acquisition ni en mise en commun d'intérêts.
3. La présente Interprétation ne traite pas des transactions entre entreprises sous contrôle commun.

*Consensus*

4. Un regroupement d'entreprise doit être comptabilisé comme une acquisition, à moins qu'un acquéreur ne puisse être identifié. Dans pratiquement tous les regroupements d'entreprises un acquéreur peut être identifié, c'est-à-dire les actionnaires de l'une des entreprises se regroupant obtiennent le contrôle de l'entreprise regroupée.
5. La classification d'un regroupement d'entreprise doit être fondée sur une évaluation globale de tous les faits et circonstances pertinents pour l'opération considérée. Les commentaires de IAS 22 comportent des exemples de facteurs importants à considérer mais pas un jeu complet de conditions à satisfaire. Les caractéristiques d'une entreprise regroupée, telles que les droits de vote, ou les justes valeurs relatives des entreprises se regroupant, ne doivent pas être appréciées séparément pour déterminer le mode de comptabilisation d'un regroupement d'entreprises.
6. IAS 22.15 (a), (b) et (c) décrivent les caractéristiques essentielles d'une mise en commun d'intérêt. Une entreprise doit classer un regroupement d'entreprises en acquisition, à moins que ces trois caractéristiques ne soient toutes réunies. Même si ces trois caractéristiques sont toutes réunies, une entreprise ne doit classer un regroupement d'entreprises en mise en commun d'intérêt que si l'entreprise peut démontrer qu'un acquéreur ne peut être identifié.
7. Tous les regroupements d'entreprises selon IAS 22 sont soit des «acquisitions» soit des «mises en commun d'intérêts».

Date du consensus: janvier 1998.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les regroupements d'entreprises dont la comptabilisation initiale a lieu au cours d'exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> août 1998.

<sup>(1)</sup> IAS 22 (révisée en 1993) a été remplacée par IAS 22 (révisée en 1998), Regroupement d'entreprises, entrée en vigueur le 1<sup>er</sup> juillet 1999. Les renvois de cette édition ont été mis à jour pour être conforme avec l'IAS 22 (révisée en 1998).

## SIC-10/SIC-11

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-10

**Aide publique — Absence de relation spécifique avec des activités opérationnelles**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 20, Comptabilisation des subventions publiques et informations à fournir sur l'aide publique.

*Question*

1. Dans certains pays, l'aide publique aux entreprises peut avoir pour but l'encouragement ou le soutien à long terme des activités des entreprises, soit dans certaines régions soit dans certains secteurs d'activité. Les conditions d'éligibilité à une telle aide peuvent ne pas être spécifiquement liées aux activités opérationnelles de l'entreprise. Des exemples de telles aides sont les transferts de ressources publiques aux entreprises qui:
  - (a) exercent dans un secteur d'activité particulier;
  - (b) poursuivent une activité dans des secteurs d'activité récemment privatisés; ou
  - (c) débutent ou poursuivent leurs activités dans des zones sous développées.
2. La question est de savoir si une telle aide publique est une «subvention publique» entrant dans le champ d'application de IAS 20 et, en conséquence, doit être comptabilisée selon cette Norme.

*Consensus*

3. L'aide publique aux entreprises répond à la définition des subventions publiques de IAS 20, même s'il n'y a pas de conditions spécifiques liées aux activités opérationnelles de l'entreprise autres que l'obligation d'exercer son activité dans certaines régions ou dans certains secteurs d'activité. En conséquence, de telles subventions ne doivent pas être comptabilisés directement dans les capitaux propres.

Date du consensus: janvier 1998.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 1<sup>er</sup> août 1998. Les changements de méthode comptable doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-11

**Opération de change — Incorporation des pertes consécutives à une forte dévaluation monétaire dans le coût des actifs**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères.

*Question*

1. Une entreprise a des passifs libellés dans une monnaie étrangère résultant de l'acquisition d'actifs. Après l'acquisition des actifs, la monnaie de présentation des états financiers subit une forte dévaluation ou dépréciation. En conséquence, des pertes de change importantes sont mises en évidence lors de l'évaluation des passifs au cours de clôture selon IAS 21.11(a). L'autre traitement autorisé par IAS 21.21 impose que plusieurs conditions soient satisfaites avant que l'entreprise puisse inclure ces pertes de change dans la valeur nette comptable des actifs liés.
2. Les questions sont de savoir:
  - (a) dans quel exercice il faut satisfaire aux conditions posées, à savoir: le passif «ne peut être réglé» et; il n'y avait pas «de moyens en pratique de se couvrir»; et
  - (b) quand l'acquisition d'un actif est considérée comme «récente».

*Consensus*

3. Les pertes de change sur les passifs doivent être incluses dans la valeur comptable de l'actif lié seulement si ces passifs ne pouvaient être réglés et s'il n'avait pas été possible en pratique de les couvrir avant la survenance de la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers. La valeur comptable ajustée de l'actif ne doit pas excéder sa valeur recouvrable.
4. Pour inclure les pertes de change relatives à des passifs dans la valeur comptable d'un actif lié, l'entreprise doit démontrer qu'elle ne pouvait se procurer la monnaie étrangère nécessaire au règlement du passif et qu'il n'était pas possible en pratique de couvrir le risque de change (par exemple, avec des dérivés comme des contrats à terme de gré à gré, options et autres instruments financiers). Il est attendu qu'une telle situation se produise rarement, par exemple: pénurie simultanée de monnaies étrangères due à des restrictions du contrôle des changes décidées par les pouvoirs publics ou une banque centrale, et l'indisponibilité d'instruments de couverture.
5. Lorsque les conditions d'incorporation des pertes de change dans le coût d'un actif sont réunies, une entreprise doit incorporer dans le coût des actifs les pertes de change postérieures encourues après la première forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers seulement si toutes les conditions pour une telle incorporation demeurent réunies.
6. Des acquisitions «récentes» d'actifs sont des acquisitions intervenues dans les douze mois précédant la forte dévaluation ou dépréciation de la monnaie de présentation des états financiers.

Date de consensus: janvier 1998.

Date d'entrée en vigueur: la présente interprétation entre en vigueur le 1<sup>er</sup> août 1998. Les changements de méthode comptable doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-12****Consolidation — Entités ad hoc**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales.

## SIC-12

## Question

1. Une entité peut être créée pour réaliser un objectif limité et bien défini (par exemple, effectuer une location, des activités de recherche et développement, ou une titrisation d'actifs financiers). Une telle entité ad hoc (Special Purpose Entity («SPE»)) peut prendre la forme d'une société de capitaux, d'une fiducie, d'une société de personnes ou d'une entité sans personnalité morale. Les entités ad hoc sont souvent créées avec des clauses juridiques qui imposent des limites strictes et quelquefois permanentes au pouvoir de décision de l'organe de direction, du gérant ou des dirigeants quant aux opérations de l'entité ad hoc. Fréquemment, ces dispositions stipulent que la politique de conduite des activités courantes de l'entité ad hoc ne peut pas être modifiée, sinon peut-être par son créateur ou son initiateur (c'est-à-dire, elle fonctionne pour ainsi dire, en «pilotage automatique»).
2. L'initiateur (ou l'entreprise pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée) transfère fréquemment des actifs à l'entité ad hoc, obtient le droit d'utiliser les actifs détenus par l'entité ad hoc ou réalise des services pour l'entité ad hoc, tandis que les autres parties («les apporteurs de capitaux») peuvent assurer le financement de l'entité ad hoc. Une entreprise qui s'engage dans des transactions avec une entité ad hoc (fréquemment, le créateur ou l'initiateur) peut, en substance, contrôler l'entité ad hoc.
3. Un intérêt dans une entité ad hoc peut, par exemple, prendre la forme d'un instrument d'emprunt, d'un instrument de capitaux propres, d'un droit de participation, d'un intérêt résiduel ou d'un contrat de location. Certains intérêts peuvent simplement procurer au détenteur un taux de rentabilité fixé ou prévu à l'avance, tandis que d'autres peuvent donner au détenteur des droits ou accès à d'autres avantages économiques futurs des activités de l'entité ad hoc. Dans la plupart des cas, le créateur ou l'initiateur (ou l'entreprise pour le compte de laquelle l'entité ad hoc a été créée) conserve un intérêt important dans les activités de l'entité ad hoc, quand bien même il peut ne détenir qu'une part faible ou nulle dans les capitaux propres de l'entité ad hoc.
4. IAS 27 impose la consolidation d'entités qui sont contrôlées par l'entreprise présentant les états financiers. Cependant, la Norme ne fournit pas de commentaire explicite sur la consolidation des entités ad hoc.
5. La question est de savoir dans quelles circonstances une entreprise doit consolider une entité ad hoc.
6. Cette Interprétation ne s'applique pas aux régimes d'avantages postérieurs à l'emploi ni aux plans d'avantages sur capitaux propres.
7. Un transfert d'actifs d'une entreprise à une entité ad hoc peut être qualifié de vente par cette entreprise. Même si le transfert satisfait effectivement aux conditions d'une vente, les dispositions d'IAS 27 et cette Interprétation peuvent signifier que l'entreprise doit consolider l'entité ad hoc. Cette interprétation ne concerne pas les circonstances dans lesquelles un traitement de vente s'appliquerait pour l'entreprise ni l'élimination des conséquences d'une telle vente lors de la consolidation.

## Consensus

8. Une entité ad hoc doit être consolidée quand, en substance, la relation entre l'entité ad hoc et l'entreprise indique que l'entité ad hoc est contrôlée par l'entreprise.
9. Dans le contexte d'une entité ad hoc, le contrôle peut résulter de la prédétermination des activités de l'entité ad hoc (fonctionnant en «pilotage automatique») ou d'une autre façon. IAS 27.12 indique plusieurs circonstances dans lesquelles le contrôle existe même si l'entreprise détient 50 % ou moins des droits de vote d'une autre entreprise. De même, le contrôle peut exister même dans des cas où une entreprise ne détient qu'une faible, voire aucune, part des capitaux propres de l'entité ad hoc. L'application du concept de contrôle impose, dans chaque cas, l'exercice du jugement à la lumière de tous les facteurs pertinents.
10. En plus des situations décrites dans IAS 27.12, les circonstances suivantes peuvent, par exemple, indiquer une relation dans laquelle une entreprise contrôle une entité ad hoc et doit en conséquence consolider l'entité ad hoc (des commentaires supplémentaires sont donnés dans l'Annexe de la présente Interprétation):
  - (a) en substance, les activités de l'entité ad hoc sont menées pour le compte de l'entreprise selon ses besoins opérationnels spécifiques de façon à ce que l'entreprise obtienne des avantages de l'activité de l'entité ad hoc;
  - (b) en substance, l'entreprise a les pouvoirs de décision pour obtenir la majorité des avantages des activités de l'entité ad hoc ou, en mettant en place un mécanisme «de pilotage automatique», l'entreprise a délégué ces pouvoirs de décision;

- (c) en substance, l'entreprise a le droit d'obtenir la majorité des avantages de l'entité ad hoc et par conséquent peut être exposée aux risques liés aux activités de l'entité ad hoc; ou
  - (d) en substance, l'entreprise conserve la majorité des risques résiduels ou inhérents à la propriété relatifs à l'entité ad hoc ou à ses actifs afin d'obtenir des avantages de ses activités.
11. La prédétermination des activités courantes d'une entité ad hoc par une entreprise (l'initiateur ou un tiers ayant un intérêt résiduel) ne représenterait pas le type de restrictions décrites dans IAS 27.13(b).

Date du consensus: juin 1998.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-13

### Entités contrôlées conjointement — Apports non monétaires par des coentrepreneurs

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 31 (révisée en 1998), Information financière relative aux participations dans des coentreprises.

#### Question

1. IAS 31.39 (révisée en 1998) se réfère à la fois aux apports et aux ventes entre un coentrepreneur et une coentreprise, comme suit: «Lorsqu'un coentrepreneur apporte ou vend des actifs à une coentreprise, la comptabilisation d'une partie quelconque d'un profit ou d'une perte relative à la transaction doit refléter la substance de la transaction». De plus, IAS 31.19 (révisée en 1998) dit que «une entité sous contrôle conjoint est une coentreprise qui implique la création d'une société commerciale, d'une société de personnes ou d'une autre entité dans laquelle chaque coentrepreneur détient une participation». Il n'y a pas de commentaire explicite sur la comptabilisation de profits et de pertes résultant d'apports d'actifs non monétaires à des entités contrôlées conjointement (jointly controlled entities («JCE»)).
2. Des apports à une JCE sont des transferts d'actifs par des coentrepreneurs en échange contre une part dans les capitaux propres d'une JCE. De tels apports peuvent prendre des formes diverses. Les apports peuvent être réalisés, simultanément, par les coentrepreneurs lors de la création de la JCE ou ultérieurement. La contrepartie reçue par le(s) coentrepreneur(s) en échange des actifs apportés à la JCE peut également comporter de la trésorerie ou une autre contrepartie qui ne dépend pas des flux de trésorerie futurs de la JCE («contrepartie complémentaire»).
3. Les questions sont de savoir:
  - (a) quand la partie appropriée des profits ou des pertes résultant d'un apport d'actif non monétaire à une JCE en échange d'une part dans les capitaux propres de la JCE doit être comptabilisée par le coentrepreneur dans le compte de résultat;
  - (b) comment doit être comptabilisée par le coentrepreneur une contrepartie complémentaire; et
  - (c) comment doit être présenté tout profit ou perte latent dans les états financiers consolidés du coentrepreneur.

**SIC-14**

4. La présente interprétation traite de la comptabilisation par le coentrepreneur d'apports non monétaires à une JCE en échange d'une part de capitaux propres dans la JCE qui est comptabilisée soit selon la méthode de mise en équivalence soit selon l'intégration proportionnelle.

*Consensus*

5. En application de IAS 31.39 concernant les apports non monétaires à une JCE en échange d'une part dans les capitaux propres de la JCE, un coentrepreneur doit comptabiliser dans le compte de résultat de l'exercice la partie d'un profit ou d'une perte qui est attribuable aux intérêts des autres coentrepreneurs, sauf quand:
- (a) les risques et avantages significatifs attachés au droit de propriété de(s) l'actif(s) non monétaire(s) apporté(s) n'ont pas été transférés à la JCE;
  - (b) le profit ou la perte relatif à l'apport non monétaire ne peut pas être mesuré de façon fiable; ou
  - (c) les actifs non monétaires apportés sont similaires à ceux apportés par les autres coentrepreneurs. Les actifs non monétaires sont similaires à ceux apportés par les autres coentrepreneurs quand ils ont une nature similaire, une utilisation similaire dans le même domaine d'activité et une juste valeur similaire. Un apport ne répond au test de similarité que si tous les actifs significatifs qui le composent sont similaires à ceux apportés par les autres coentrepreneurs.

Si l'une quelconque des exceptions (a) à (c) s'applique, le profit ou la perte est considéré comme latent et n'est donc pas comptabilisé dans le compte de résultat sauf si le paragraphe 6 s'applique également.

6. Si, en plus de recevoir une part de capitaux propres dans la JCE, un coentrepreneur reçoit des actifs monétaires ou non monétaires dissemblables de ceux qu'il a apportés, une partie appropriée du profit ou de la perte sur la transaction doit être comptabilisée par le coentrepreneur dans le compte de résultat.
7. Les profits ou pertes latents relatifs à des apports d'actifs non monétaires à des JCE doivent être éliminés des actifs concernés selon la méthode de l'intégration proportionnelle ou des titres selon la méthode de la mise en équivalence. De tels profits ou pertes latents ne doivent pas être présentés comme des profits ou des pertes différés dans le bilan consolidé du coentrepreneur.

Date du consensus: juin 1998.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999; une application anticipée est encouragée. Les changements de principes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-14****Immobilisations corporelles — Indemnisation liée à la dépréciation ou à la perte de biens**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas déclarés comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 16, Immobilisations corporelles (révisée en 1998).

*Question*

1. Des entreprises peuvent recevoir une indemnisation monétaire ou non monétaire de tiers du fait de la dépréciation ou de la perte d'immobilisations corporelles. Souvent l'indemnisation monétaire reçue doit être utilisée pour des raisons économiques contraignantes pour remettre en état les actifs dépréciés ou pour acheter ou construire de nouveaux actifs pour permettre de remplacer les actifs perdus ou abandonnés. IAS 16 (révisée en 1998) ne donne pas de commentaires explicites sur la manière de comptabiliser une telle indemnisation monétaire ou non monétaire.
2. Des exemples de telles situations peuvent inclure:
  - (a) le remboursement par des entreprises d'assurance après une dépréciation ou une perte d'immobilisations corporelles, due, par exemple, à un sinistre naturel, un vol ou une mauvaise manipulation;
  - (b) l'indemnisation par les pouvoirs publics, pour expropriation d'immobilisations corporelles, par exemple, d'expropriation d'un terrain devant être utilisé dans l'intérêt public;
  - (c) l'indemnisation relative au transfert involontaire d'immobilisations incorporelles appartenant à une entreprise comme, par exemple, une délocalisation d'installations d'une zone qualifiée d'urbaine en une zone non urbaine, en application d'une politique nationale d'aménagement du territoire; ou
  - (d) le remplacement physique partiel ou total d'un actif déprécié ou perdu.
3. La question est de savoir comment une entreprise doit comptabiliser:
  - (a) les dépréciations ou pertes d'immobilisations corporelles;
  - (b) les indemnisations liées provenant de tiers; et
  - (c) les remise en état, achats ou constructions d'actifs ultérieurs.

*Consensus*

4. Les dépréciations et pertes d'immobilisations corporelles, les réclamations, indemnités ou paiements liés reçus de tiers, et tout achat ou construction de biens en remplacement ultérieurs sont des événements économiques indépendants et doivent être comptabilisés comme tels. Les trois événements économiques doivent être comptabilisés séparément de la façon suivante:
  - (a) les dépréciations d'immobilisations corporelles doivent être comptabilisées selon IAS 36; les mises hors service ou sorties d'immobilisations corporelles doivent être comptabilisées selon IAS 16 (révisée en 1998);
  - (b) les indemnisations monétaires ou non monétaires reçues de tiers relatives à des immobilisations corporelles ayant été dépréciées, perdues ou détruites doivent être incluses dans le compte de résultat lorsqu'elles sont comptabilisées; et
  - (c) le coût des actifs réparés, achetés ou construits en remplacement ou reçus en indemnisation doivent être déterminés et présentés selon IAS 16 (révisée en 1998).

*Informations à fournir*

5. Une indemnisation monétaire et non monétaire comptabilisée au titre de la dépréciation ou perte d'immobilisations corporelles doit faire l'objet d'une information spécifique.

Date du consensus: juin 1998.

Date d'entrée en vigueur: la présente interprétation devient effective pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 1999; une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

## SIC-15/SIC-18

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-15

**Avantages dans les contrats de location simple**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas déclarés comme conformes aux Normes comptables Internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et de chaque Interprétation applicable publiée par le Comité permanent d'interprétations. Les interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 17, Contrats de location (révisée en 1997).

*Question*

1. Pour négocier un nouveau contrat de location simple ou le renouveler, le bailleur peut consentir des avantages au locataire afin de conclure l'accord. Des exemples de tels avantages sont un versement en espèces au locataire ou un remboursement de dépenses ou la prise en charge par le bailleur de coûts qui sont, en principe, supportés par le locataire (comme les coûts de transfert, d'aménagement des locaux et les coûts associés à un engagement de location pré — existant du locataire). Alternativement, des loyers gratuits ou réduits peuvent être consentis au titre des périodes initiales du contrat de location.
2. La question est de savoir comment comptabiliser dans les états financiers du bailleur et du locataire ces avantages liés à une location simple.

*Consensus*

3. Tous les avantages consentis pour la négociation ou le renouvellement d'un contrat de location simple doivent être comptabilisés comme étant constitutifs de la contrepartie acceptée pour l'utilisation de l'actif loué, quelles que soient la nature, la forme et la date de paiement de ces avantages.
4. Le bailleur doit comptabiliser le coût cumulé de ces avantages comme une réduction des revenus locatifs sur la durée du bail sur une base linéaire à moins qu'une autre méthode systématique soit représentative de la façon dont l'avantage relatif au bien loué se consomme dans le temps.
5. Le locataire doit comptabiliser le profit cumulé des avantages comme une diminution de la charge locative sur la durée du bail sur une base linéaire à moins qu'une autre méthode systématique soit représentative de la façon dont le locataire tire avantage dans le temps de l'utilisation du bien loué.
6. Les coûts encourus par le locataire, incluant des coûts liés à une location préexistante (par exemple, des coûts pour la résiliation, le transfert ou des améliorations d'agencements ou d'aménagements), doivent être comptabilisés par le locataire selon les Normes comptables internationales applicables à ces coûts, y compris les coûts qui sont effectivement remboursés sous la forme d'un avantage contractuel.

Date du consensus: juin 1998.

Date d'effet: cette interprétation devient effective pour les contrats de location commençant le ou à compter du 1<sup>er</sup> janvier 1999.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-18

**Cohérence et permanence des méthodes — Méthodes alternatives**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers.

*Question*

1. Certaines Normes de l'IASB donnent à une entreprise un choix explicite entre des méthodes comptables alternatives utilisées pour l'établissement de ses états financiers. Certaines des Normes qui offrent un choix explicite de méthodes comptables indiquent la manière selon laquelle ce choix doit s'opérer. IAS 39.104, par exemple, indique qu'une entreprise doit choisir entre deux méthodes pour la comptabilisation des variations de la juste valeur des actifs financiers disponibles à la vente et qu'elle doit appliquer la méthode retenue à tous ses actifs financiers disponibles à la vente. D'autres Normes ne disent rien sur la manière d'opérer ce choix.
2. La question est de savoir comment choisir une méthode comptable dans le contexte des Normes de l'IASB qui autorisent un choix explicite de méthodes comptables mais ne disent rien sur la manière de faire ce choix. La question fondamentale est de savoir si, une fois le choix effectué, la méthode doit être suivie de manière cohérente et permanente pour tous les éléments comptabilisés selon les dispositions spécifiques qui donnent le choix.

*Consensus*

3. Si, selon une Norme comptable internationale ou une Interprétation, on dispose de plusieurs méthodes comptables, une entreprise doit choisir et appliquer de manière cohérente et permanente l'une de ces méthodes, à moins que la Norme ou l'Interprétation n'impose ou ne permette spécifiquement de classer par catégories les éléments (transactions, événements, soldes, montants, etc.) auxquels il peut être approprié d'appliquer des méthodes différentes. Si une Norme impose ou permet de classer par catégories des éléments, il faut choisir la méthode comptable la plus appropriée et l'appliquer de manière cohérente et permanente à chaque catégorie. (L'annexe A et l'annexe B à la présente Interprétation fournissent des commentaires complémentaires.)
4. Une fois que la méthode initiale appropriée a été choisie selon les dispositions du paragraphe 3, un changement de méthode comptable ne doit s'opérer que selon IAS 8.42 et doit s'appliquer à tous les éléments ou catégories d'éléments de la manière indiquée au paragraphe 3.

Date du consensus: mai 1999.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> juillet 2000. Une application anticipée est encouragée. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-19****Monnaie de présentation — Évaluation et présentation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas déclarés comme conformes aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et de chaque interprétation applicable publiée par le Comité permanent d'interprétations. Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Références: IAS 21 Effets des variations des cours des monnaies étrangères (révisée en 1993) et IAS 29, Présentation des comptes dans les économies hyperinflationnistes (reformatée en 1994) <sup>(1)</sup>.

*Question*

1. Le paragraphe 4 d'IAS 21 stipule qu'alors que la norme ne précise pas la monnaie dans laquelle l'entreprise présente ses états financiers, une entreprise utilise normalement la monnaie du pays dans lequel elle est domiciliée. Alors qu'IAS 21 définit le terme de «monnaie de présentation» comme la monnaie utilisée pour présenter les états financiers, la monnaie de présentation utilisée par une entreprise a aussi d'importantes implications pour l'évaluation comptable dans les états financiers.

<sup>(1)</sup> Voir aussi SIC-30: Monnaie de présentation — Conversion de monnaie d'évaluation en monnaie de présentation.

**SIC-19**

2. IAS 21.7 définit une monnaie étrangère comme une monnaie différente de la monnaie de présentation de l'entreprise. De ce fait, le choix d'une monnaie de présentation fait que toutes les autres monnaies sont considérées comme des monnaies étrangères. Les procédures de comptabilisation des transactions en monnaie étrangère et de conversion des états financiers des activités à l'étranger sont spécifiées dans IAS 21. IAS 21.36 indique d'autres conséquences découlant du choix d'une monnaie de présentation pour une entité étrangère qui présente ses états financiers dans la monnaie d'une économie hyperinflationniste. Les états financiers d'une telle entité étrangère sont retraités selon IAS 29 avant d'être convertis dans la monnaie de présentation de l'entreprise présentant les états financiers. IAS 29.8 impose aussi un retraitement lorsqu'une entreprise présente ses propres états financiers en utilisant la monnaie d'une économie hyperinflationniste comme monnaie de présentation de ses états financiers.
3. Les questions sont de savoir:
  - (a) comment une entreprise détermine une monnaie pour évaluer des éléments dans ses états financiers (la «monnaie d'évaluation»);
  - (b) si une entreprise peut utiliser une monnaie autre que la monnaie d'évaluation pour présenter ses états financiers (la «monnaie de présentation»); et
  - (c) si la monnaie de présentation peut être différente de la monnaie d'évaluation, de quelle manière les états financiers doivent être convertis de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation.
4. IAS 21.5 indique que le retraitement des états financiers d'une entreprise, de la monnaie dans laquelle elle présente ses états financiers selon IAS dans une autre monnaie, pour en faciliter la lecture par des utilisateurs habitués à cette monnaie, ou pour des raisons du même ordre, n'est pas traité par IAS 21. C'est pourquoi ces retraitements ne sont pas pris en considération dans la présente Interprétation.

*Consensus*

5. La monnaie d'évaluation doit fournir des informations sur l'entreprise qui sont utiles et qui reflètent la réalité économique des événements et circonstances sous-jacents relatifs à cette entreprise. Si une monnaie particulière est utilisée de manière fréquente dans une entreprise ou si elle a un impact important sur elle, cette monnaie pourra être choisie comme monnaie d'évaluation (des commentaires complémentaires sont fournis dans l'annexe A de la présente Interprétation). Toutes les transactions en monnaies autres que la monnaie d'évaluation doivent être traitées comme des transactions en monnaies étrangères lorsqu'on applique IAS 21.
6. Une fois que la monnaie d'évaluation a été choisie, elle ne doit plus être changée sauf s'il y a un changement dans les événements et les circonstances sous-jacents relatifs à cette entreprise, en accord avec le paragraphe 5 de la présente Interprétation.
7. Si la monnaie d'évaluation, déterminée selon le paragraphe 5 de la présente Interprétation est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, alors:
  - (a) les propres états financiers de l'entreprise doivent être retraités selon IAS 29; et
  - (b) lorsque l'entreprise est une entité étrangère comme définie dans IAS 21 et qu'elle est incluse dans les états financiers d'une autre entreprise présentant des états financiers, alors ses états financiers doivent être retraités selon IAS 29, avant d'être convertis dans la monnaie de présentation de l'autre entreprise qui présente des états financiers.
8. Si la monnaie d'un pays qui n'a pas une économie hyperinflationniste est déterminée comme étant une monnaie d'évaluation appropriée selon le paragraphe 5 de la présente Interprétation, l'entreprise ne sera pas tenue de retraiter ses états financiers selon IAS 29.
9. Bien qu'une entreprise présente normalement ses états financiers dans la même monnaie que la monnaie d'évaluation déterminée au paragraphe 5 de la présente Interprétation, elle peut choisir de présenter ses états financiers dans une monnaie différente. La méthode de conversion des états financiers d'une entreprise présentant des états financiers, de la monnaie d'évaluation en une monnaie différente pour la présentation, n'est pas spécifiée dans les Normes comptables internationales. Toutefois, pour que les états financiers donnent une image fidèle de la position financière, des performances financières et des flux de trésorerie, la méthode de conversion appliquée par une entreprise ne doit pas conduire à présenter les états financiers d'une manière incohérente par rapport à l'évaluation des éléments dans les états financiers utilisant la monnaie déterminée selon le paragraphe 5 de la présente Interprétation. Dans le cas d'une entreprise ayant des entités étrangères et qui présente des états financiers consolidés, la monnaie utilisée pour présenter les états financiers consolidés est normalement la même que la monnaie d'évaluation de l'entreprise mère mais différera souvent des monnaies d'évaluation utilisées par des entités étrangères individuelles. (L'annexe B donne un exemple d'application de la présente Interprétation à des états financiers consolidés.)

*Informations à fournir*

10. Les informations suivantes doivent être fournies:

- (a) lorsque la monnaie d'évaluation est différente de la monnaie du pays dans lequel l'entreprise est domiciliée, les raisons de l'utilisation d'une monnaie différente;
- (b) la raison de tout changement dans la monnaie d'évaluation ou la monnaie de présentation; et
- (c) lorsque les états financiers sont présentés dans une monnaie différente de la monnaie d'évaluation de l'entreprise, la monnaie d'évaluation, la raison d'utiliser une monnaie de présentation différente et une description de la méthode utilisée dans le processus de conversion.

Dans les états financiers consolidés, les références à la monnaie d'évaluation, pour les besoins de ces informations à fournir, se feront à la monnaie d'évaluation de la mère.

Date du consensus: février 2000.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2001. Les changements de méthode comptable doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-20****Méthode de la mise en équivalence — Comptabilisation des pertes**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du SIC (Standing Interpretations Committee). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (révisée en 1998).

*Question*

1. Dans certaines situations, un investisseur peut détenir des intérêts financiers sous différentes formes dans une entreprise associée ou une coentreprise mise en équivalence. L'investisseur peut, par exemple, détenir ou supérieure à la valeur comptable de la participation, l'investisseur cesse normalement de prendre en compte sa quote-part dans les pertes à venir dans son compte de résultat.
2. Toutefois, les pertes supplémentaires sont provisionnées dans la mesure où l'investisseur a assumé des obligations ou a effectué des paiements pour le compte de l'entreprise associée afin de remplir les obligations de cette dernière que l'investisseur a garanties ou pour lesquelles il est engagé en quelque manière que ce soit.
3. Dans l'application de la mise en équivalence, les questions qui se posent sont de savoir:
  - (a) quels sont les intérêts financiers inclus dans la «valeur comptable d'une participation» visée dans IAS 28.22; et
  - (b) si la comptabilisation de la part de l'entité dans les pertes de l'entreprise associée ou de l'entité sous contrôle conjoint (entreprise détenue) au-delà de la valeur comptable de la participation est maintenue lorsque l'entreprise détient des participations financières sous différentes formes dans l'entreprise détenue qui ne sont pas incluses dans la valeur comptable de la participation.

**SIC-21**

4. La présente Interprétation traite de l'application de la méthode de mise en équivalence selon IAS 28. Selon l'autre traitement autorisé par IAS 31.32, une entreprise applique la méthode de la mise en équivalence pour présenter sa participation dans une entité sous contrôle conjoint et par conséquent elle applique également la présente Interprétation.

*Consensus*

5. Les participations financières peuvent être décrites de diverses façons; certaines, par exemple, sont décrites comme des actions ordinaires ou des actions de préférence. Aux fins de l'application de IAS 28.22, la valeur comptable d'une participation doit inclure uniquement la valeur comptable des instruments qui donnent des droits illimités de participation au résultat et une part d'intérêt résiduelle dans l'entreprise détenue.
6. Si la part de l'investisseur dans les pertes excède la valeur comptable de la participation, cette valeur est ramenée à zéro et la comptabilisation des pertes ultérieures doit être interrompue à moins que l'investisseur n'encoure des obligations de l'entreprise détenue ou pour satisfaire les obligations de l'entreprise détenue qu'il a garanties ou pour lesquelles il s'est engagé de toute autre façon, que ces obligations soient ou non financées. Dans la mesure où l'investisseur encourt de telles obligations, il continue à comptabiliser sa part des pertes de l'entreprise détenue.
7. Les intérêts financiers dans une entreprise détenue qui ne sont pas inclus dans la valeur comptable de la participation selon le paragraphe 5 de la présente Interprétation sont comptabilisés conformément aux autres Normes comptables internationales applicables, par exemple IAS 39, et antérieurement à la mise en œuvre d'IAS 39, IAS 25 (reformatée en 1994).
8. Les pertes continues d'une entreprise détenue doivent être considérées comme des indications objectives du fait que l'ensemble des intérêts financiers qui sont inclus dans la valeur comptable d'un investissement selon le paragraphe 5 de la présente Interprétation ainsi que les autres intérêts financiers de la participation peuvent s'être dépréciés. La dépréciation de la valeur comptable d'un intérêt financier qui est incluse dans la valeur comptable d'un actif est déterminée sur la base de la valeur comptable après prise en compte des pertes de mise en équivalence.
9. Si l'investisseur garantit ou si de toute autre façon il encourt des obligations à l'égard de l'entreprise détenue ou s'il s'est engagé à satisfaire les obligations de l'entreprise détenue, il doit non seulement continuer à comptabiliser sa part des pertes de l'entreprise détenue, mais également déterminer si une provision doit être comptabilisée conformément à IAS 37. (Avant l'application de IAS 37, la comptabilisation d'une provision était évaluée selon les dispositions de IAS 10 (reformatée en 1994).)

*Informations à fournir*

10. Si un investisseur cesse de comptabiliser sa part dans les pertes d'une entreprise détenue, il doit indiquer dans les notes annexes le montant de sa part non comptabilisée des pertes de l'entreprise détenue, tant sur l'exercice que cumulativement.

Date du consensus: août 1999.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 15 juillet 2000. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-21****Impôt sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du SIC (Standing Interpretations Committee). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Le projet d'Interprétation SIC-D21, Impôt sur le résultat — Omnibus a été publié pour commentaire en septembre 1999. Ce projet d'Interprétation incluait à la fois la question traitée dans la présente Interprétation et la question traitée dans l'Interprétation SIC-25, Impôt sur le résultat — Changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires.

Référence: IAS 12, Impôt sur le revenu (révisée en 1996).

#### Question

1. Selon IAS 12.51, l'évaluation des actifs et passifs d'impôt différé doit refléter les conséquences fiscales qui résulteraient de la façon dont l'entreprise s'attend, à la date de clôture, à recouvrer ou à régler la valeur comptable des actifs et passifs donnant lieu à des différences temporelles.
2. IAS 12.20 note que la réévaluation d'un actif n'affecte pas toujours le bénéfice imposable (perte fiscale) de l'exercice au cours duquel est effectuée la réévaluation et que la base fiscale de l'actif n'est pas nécessairement ajustée du fait de la réévaluation. Si le recouvrement futur de la valeur comptable est imposable, toute différence entre la valeur comptable d'un actif réévalué et sa base fiscale est une différence temporelle qui donne lieu à un actif ou à un passif d'impôt différé.
3. La question est de savoir comment interpréter le terme «recouvrement» concernant un actif qui n'est pas amorti (actif non amortissable) et qui est réévalué conformément au paragraphe 29 de IAS 16 (révisée en 1998).
4. La présente Interprétation s'applique également aux immeubles de placement qui sont comptabilisés pour les montants réévalués selon IAS 25.23(b) mais qui seraient considérés comme non amortissables si IAS 16 devait être appliquée.

#### Consensus

5. L'actif ou le passif d'impôt différé qui est généré par la réévaluation d'un actif non amortissable selon IAS 16.29 doit être évalué sur la base des conséquences fiscales qu'aurait le recouvrement de la valeur comptable de cet actif par le biais d'une vente, quelle que soit la base d'évaluation de la valeur comptable de l'actif. En conséquence, si la réglementation fiscale spécifie un taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de la vente d'un actif différent du taux d'impôt applicable au montant imposable résultant de l'utilisation d'un actif, c'est le premier taux qui est appliqué pour évaluer l'actif ou le passif d'impôt différé relatif à un actif non amortissable.

Date du consensus: août 1999.

Date d'entrée en vigueur: le présent consensus entre en vigueur à compter du 15 juillet 2000. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-22

### **Regroupements d'entreprises — Ajustements ultérieurs des justes valeurs et du goodwill présentés initialement**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas déclarés comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du SIC (Standing Interpretations Committee). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 22 (révisée en 1998) — Regroupements d'entreprises.

**SIC-22***Question*

1. Dans la comptabilisation initiale d'un regroupement d'entreprises, un acquéreur ne dispose pas nécessairement de toutes les indications lui permettant d'identifier et d'estimer de façon fiable la juste valeur des actifs et passifs acquis, ou bien les actifs et passifs identifiables peuvent ne pas satisfaire encore aux critères applicables à la comptabilisation. Cela peut être dû à la complexité de l'entreprise achetée, à la nécessité de produire et de présenter des informations financières en temps opportun, ou à d'autres raisons.
2. IAS 22.71 (révisée en 1998) indique que pour comptabiliser une acquisition d'entreprise, les actifs et passifs identifiables, qui sont acquis mais ne satisfont pas aux critères ... applicables à la comptabilisation de façon distincte lors du traitement comptable initial de l'acquisition, doivent être comptabilisés ultérieurement dès qu'ils satisfont à ces critères. Les valeurs comptables des actifs et passifs identifiables acquis doivent être ajustées lorsque, postérieurement à l'acquisition, des indications complémentaires permettent de procéder à l'estimation des montants affectés à ces actifs et passifs identifiables lors de la comptabilisation initiale de cette acquisition. Le montant affecté au goodwill, ou goodwill négatif, doit également être ajusté, si nécessaire, dans la mesure où:
  - (a) l'ajustement n'a pas pour effet de porter la valeur comptable du goodwill au-delà de sa valeur recouvrable, telle que définie dans IAS 36, Dépréciation d'actifs; et
  - (b) cet ajustement est effectué avant la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition (sauf pour la comptabilisation d'un passif identifiable selon le paragraphe 31, pour laquelle s'applique le délai prévu par le paragraphe 31(c));dans les autres cas, les ajustements opérés sur les actifs et passifs identifiables doivent être comptabilisés en produits ou en charges.
3. Les questions qui se posent lors des ajustements opérés dans les circonstances limitées décrites par IAS 22.71, sont de savoir:
  - (a) si un ajustement des justes valeurs initiales des actifs et passifs identifiables acquis doit inclure les effets de l'amortissement et autres changements qui se seraient produits si les justes valeurs ajustées avaient été appliquées à compter de la date d'acquisition;
  - (b) si un ajustement correspondant du goodwill ou du goodwill négatif doit inclure l'effet de l'amortissement du montant ajusté affecté au goodwill ou au goodwill négatif à compter de la date d'acquisition; et
  - (c) comment présenter les ajustements opérés sur les actifs et passifs identifiables acquis et le goodwill ou le goodwill négatif.
4. La présente Interprétation ne s'applique pas aux éléments suivants dans la mesure où ils sont spécifiquement traités par ailleurs dans les Normes comptables internationales:
  - (a) les actifs et passifs d'impôt différé comptabilisés selon IAS 12 (révisée en 1996), paragraphes 66 à 68; et
  - (b) la reprise de provisions dotées initialement pour arrêter ou réduire les activités de l'entreprise acquise, IAS 22 (révisée en 1998), paragraphes 75 et 76.

*Consensus*

5. Un ajustement opéré sur la valeur comptable des actifs et passifs identifiables acquis, dans les circonstances limitées décrites dans IAS 22.71, doit être calculé comme si les justes valeurs ajustées avaient été appliquées à compter de la date d'acquisition. En conséquence, l'ajustement doit inclure à la fois l'effet de la modification des justes valeurs affectées initialement et l'effet de l'amortissement et des autres changements qu'aurait entraînés l'application des justes valeurs ajustées à compter de la date d'acquisition.
6. Si l'ajustement des actifs et passifs identifiables est opéré à la fin du premier exercice comptable annuel ouvert après l'acquisition, la valeur comptable du goodwill ou du goodwill négatif doit également être ajustée, lorsque nécessaire, au montant qui aurait été déterminé si les justes valeurs ajustées avaient été disponibles à la date de l'acquisition. En conséquence, l'amortissement du goodwill ou la comptabilisation d'un goodwill négatif est également ajusté(e) à compter de la date d'acquisition. Toutefois, un ajustement de la valeur comptable du goodwill ne doit être opéré que dans la mesure où il n'a pas pour effet de porter la valeur comptable du goodwill au-delà de sa valeur recouvrable.

7. Les ajustements opérés sur les amortissements d'immobilisations corporelles et incorporelles, les dotations pour dépréciation et autres montants, déterminés selon les paragraphes 5 et 6 de la présente Interprétation, doivent être inclus dans le résultat net dans la classification respective (produit ou charge) du compte de résultat. Seuls les éléments postérieurs à la date d'acquisition que l'entreprise est tenue ou autorisée à porter directement au crédit ou au débit des capitaux propres selon d'autres Normes sont comptabilisés dans les capitaux propres; la présente Interprétation ne modifie pas le traitement appliqué en vertu de ces autres Normes.

*Informations à fournir*

8. Les ajustements des valeurs comptables des actifs ou passifs identifiables ou du goodwill ou du goodwill négatif doivent être indiqués et expliqués dans les états financiers de l'exercice au cours duquel l'ajustement est opéré. Le montant d'un ajustement relatif à des exercices antérieurs comparatifs doit également être indiqué.

Date du consensus: octobre 1999.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation devient effective pour les ajustements opérés au cours des exercices annuels clos à compter du 15 juillet 2000.

## STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-23

### Immobilisations corporelles — Coûts des inspections ou des révisions majeures

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas déclarés comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du SIC (Standing Interpretations Committee). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 16, Immobilisations corporelles (révisée en 1998).

*Question*

1. IAS 16.23 (révisée en 1998) impose l'incorporation dans le coût d'une immobilisation corporelle les dépenses ultérieures qui améliorent l'état de l'actif par rapport au niveau de performance défini à l'origine. Toutes les autres dépenses ultérieures, telles que les réparations ou dépenses de maintenance, qui rétablissent ou maintiennent les avantages économiques futurs que l'entreprise peut attendre du niveau de performance de l'actif défini à l'origine, doivent être comptabilisées en charges de l'exercice au cours duquel elles sont encourues.
2. IAS 16.27 indique que des composants principaux de certaines immobilisations corporelles peuvent nécessiter un remplacement à intervalles réguliers. Ces composants sont comptabilisés comme des actifs distincts car ils ont des durées d'utilité différentes de celles des immobilisations corporelles auxquelles ils sont liés.
3. Une entreprise achète une immobilisation corporelle et supporte tous les coûts nécessaires pour l'amener à l'état de fonctionnement requis pour l'utilisation prévue. Dans l'avenir, l'entreprise devra procéder à des inspections ou des révisions majeures à intervalles réguliers sur la durée d'utilité de l'actif pour permettre une utilisation continue de l'actif par l'entreprise. C'est le cas par exemple d'une entreprise achetant un avion qui doit être révisé tous les trois ans.
4. Lorsque l'entreprise supporte des coûts liés à des inspections ou à des révisions majeures d'une immobilisation corporelle, se produisant à intervalles réguliers sur la durée d'utilité de l'actif pour permettre une utilisation continue de l'actif par l'entreprise, la question est de savoir si ces coûts doivent être incorporés au coût de l'actif ou comptabilisés en charges.

**SIC-24***Consensus*

5. Le coût d'une inspection ou d'une révision majeure d'une immobilisation corporelle effectuée à intervalles réguliers sur la durée d'utilité d'un actif pour permettre son utilisation continue doit être comptabilisé en charges de l'exercice au cours duquel il est encouru excepté lorsque:
- (a) conformément à IAS 16.12, l'entreprise a identifié comme un composant distinct de l'actif un montant correspondant à une inspection ou à une révision majeure et qu'elle a déjà amorti ce composant pour refléter la consommation des avantages qui sont remplacés ou restaurés par l'inspection ou la révision majeure ultérieure (que l'actif soit comptabilisé au coût historique ou réévalué);
  - (b) il est probable que les avantages économiques futurs associés à l'actif iront à l'entreprise; et
  - (c) le coût pour l'entreprise de l'inspection ou de la révision majeure peut être évalué de façon fiable.

Si ces critères sont remplis, les coûts correspondants doivent être incorporés au coût de la composante de l'actif et comptabilisés comme tels.

Date du consensus: octobre 1999.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur à compter du 15 juillet 2000. La mise en œuvre de l'approche par composants décrite dans la présente Interprétation est un changement de mode d'amortissement et elle est traitée comme un changement d'estimation comptable, conformément à IAS 16.52. La dotation aux amortissements des exercices actuels et futurs est ajustée en conséquence.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-24****Résultats par action — Instruments financiers et autres contrats qui peuvent être réglés en actions**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et de chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétation. Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 33, Résultats par action.

*Question*

1. Il existe différentes formes d'instruments financiers ou d'autres contrats qui peuvent être réglés par une entreprise présentant des états financiers, soit par le paiement d'actifs financiers, soit par le paiement sous forme d'un transfert au détenteur d'actions ordinaires de l'entreprise qui présente des états financiers. Dans certains cas, le mode de règlement est choisi par l'émetteur de l'instrument financier et dans d'autres cas, le mode de règlement est choisi par le détenteur de l'instrument financier. Un exemple de ce type d'instrument est une obligation contractuelle de l'entreprise présentant des états financiers qui peut être réglée par le paiement en trésorerie ou par l'émission d'actions ordinaires de l'entreprise présentant des états financiers.
2. La question est de savoir si les instruments financiers ou les autres contrats qui peuvent être réglés par le paiement d'actifs financiers ou par l'émission d'actions ordinaires de l'entreprise présentant des états financiers, au choix de l'émetteur ou du détenteur, sont des actions ordinaires potentielles selon IAS 33.
3. Cette Interprétation concerne les contrats qui stipulent dans leurs clauses de tels modes de règlement alternatifs.

*Consensus*

4. Tous les instruments financiers ou les autres contrats qui peuvent résulter en l'émission d'actions ordinaires de l'entreprise présentant des états financiers au bénéfice du détenteur de l'instrument financier ou autre contrat, au choix de l'émetteur ou du détenteur, sont des actions ordinaires potentielles de l'entreprise.

Date du consensus: février 2000.

Date d'entrée en vigueur: cette Interprétation entre en vigueur le 1<sup>er</sup> décembre 2000. Les informations comparatives présentées et fournies dans les états financiers selon IAS 33.47-52 devront être retraitées pour appliquer cette Interprétation.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-25****Impôt sur le résultat — Changements de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas déclarés comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du SIC (Standing Interpretations Committee). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Le projet d'Interprétation SIC-D21, Impôt sur le résultat — Omnibus a été publié pour commentaire en septembre 1999. Ce projet d'Interprétation incluait à la fois la question traitée dans la présente Interprétation et la question traitée dans l'Interprétation SIC-21, Impôt sur le résultat — Recouvrement des actifs non amortissables réévalués.

Référence: IAS 12, Impôt sur le résultat (révisée en 1996).

*Question*

1. Un changement de la situation d'une entreprise ou de ses actionnaires au regard de l'impôt peut avoir des conséquences pour l'entreprise en augmentant ou diminuant ses actifs ou passifs d'impôt. Un changement de ce type peut, par exemple, survenir lors de l'admission à la cote des instruments de capitaux propres d'une entreprise ou lors de la restructuration de ses capitaux propres. Il peut également se produire lorsqu'un actionnaire ayant le contrôle part s'installer dans un pays étranger. Suite à un tel événement, une entreprise peut être imposée différemment; il peut en résulter pour elle un gain ou une perte d'incitations fiscales ou elle peut être soumise à l'avenir à un taux d'imposition différent.
2. Un changement de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires peut avoir un impact immédiat sur les actifs ou passifs d'impôt exigible de l'entreprise. Le changement peut également augmenter ou réduire les actifs et les passifs d'impôt différé comptabilisés par l'entreprise, selon l'impact que le changement de statut fiscal a sur les conséquences fiscales qui résulteront du recouvrement ou du règlement de la valeur comptable des actifs et passifs de l'entreprise.
3. La question est de savoir comment une entreprise doit comptabiliser les conséquences fiscales d'un changement de son statut fiscal ou de celui de ses actionnaires.

*Consensus*

4. Un changement de statut fiscal d'une entreprise ou de ses actionnaires ne donne pas lieu à des augmentations ou à des diminutions des montants comptabilisés directement en capitaux propres. Les conséquences sur l'impôt exigible et l'impôt différé d'un changement de statut fiscal doivent être incluses dans le résultat net de l'exercice, à moins que ces conséquences n'aient trait à des transactions et des événements dont le résultat, sur le même exercice ou sur un exercice différent, est un montant porté directement au crédit ou au débit du montant de capitaux propres comptabilisé. Les conséquences fiscales qui ont trait à des modifications du montant de capitaux propres comptabilisé, sur le même exercice ou sur un exercice différent (non compris dans le résultat net), doivent être portées directement au débit ou au crédit des capitaux propres.

**SIC-27**

Date du consensus: août 1999.

Date d'entrée en vigueur: le présent consensus entre en vigueur à compter du 15 juillet 2000. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-27****Évaluation de la substance des transactions prenant la forme juridique d'un contrat de location**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Références: IAS 1, Présentation des états financiers (révisée en 1997), IAS 17, Contrats de location (révisée en 1997), IAS 18, Produits (révisée en 1993).

*Question*

1. Une Entreprise peut conclure avec une ou des parties non liées (un Investisseur) une transaction ou une série de transactions structurées (un accord) prenant la forme juridique d'un contrat de location. Une Entreprise peut, par exemple, louer des actifs à un Investisseur et reprendre ces mêmes actifs en location ou vendre juridiquement des actifs et reprendre ces mêmes actifs en location. La forme de chaque accord et ses dispositions peuvent varier considérablement. Dans l'exemple des contrats de location et de reprise en location, il se peut que l'accord soit conçu pour donner à l'Investisseur un avantage fiscal qu'il partage avec l'Entreprise sous la forme d'une commission et non pas pour transférer le droit d'utiliser un actif.
2. Lorsqu'un accord passé avec un Investisseur prend la forme juridique d'un contrat de location, les questions sont de savoir:
  - (a) comment déterminer si des transactions en série sont liées et si ces transactions doivent être comptabilisées comme une transaction unique;
  - (b) si l'accord satisfait à la définition d'un contrat de location selon IAS 17 et, s'il ne satisfait pas à cette définition,
    - (i) si un compte d'investissement séparé et les obligations de paiement des loyers qui pourraient exister représentent des actifs et des passifs de l'Entreprise (voir l'exemple décrit au paragraphe 2(a) de l'Annexe A);
    - (ii) comment l'Entreprise doit comptabiliser les autres obligations résultant de l'accord; et
    - (iii) comment l'Entreprise doit comptabiliser la commission qu'elle pourrait recevoir d'un Investisseur.

*Consensus*

3. Des transactions en série prenant la forme juridique d'un contrat de location sont liées et doivent être comptabilisées comme une transaction unique lorsque leur incidence économique globale ne peut se comprendre sans faire référence à la série de transactions comme un tout. C'est le cas, par exemple, lorsque les transactions en série sont étroitement liées, négociées comme une transaction unique et qu'elles se produisent simultanément ou selon une séquence continue. (L'annexe A fournit des exemples qui illustrent l'application de cette Interprétation.)

4. La comptabilisation doit refléter la substance de l'accord. Tous les aspects et toutes les implications d'un accord doivent être évalués pour déterminer sa substance, et un poids certain doit être attribué aux aspects et aux implications qui ont une incidence économique.
5. IAS 17 s'applique lorsque la substance d'un accord inclut le transfert du droit d'utiliser un actif pendant une période de temps convenue. Les indicateurs qui, individuellement, démontrent qu'un accord ne peut pas, en substance, impliquer un contrat de location selon IAS 17 sont les suivants (l'Annexe B fournit des exemples qui illustrent l'application de cette Interprétation):
  - (a) une Entreprise conserve tous les risques et avantages inhérents à la propriété d'un actif sous-jacent et bénéficie quasiment des mêmes droits d'utilisation qu'avant l'accord;
  - (b) la principale justification de l'accord n'est pas de transférer le droit d'utiliser un actif mais d'obtenir un avantage fiscal particulier; et
  - (c) l'accord inclut une option dont les conditions rendent sa levée presque certaine (par exemple, une option de vente exerçable à un prix suffisamment supérieur à la juste valeur attendue lorsqu'elle deviendra exerçable).
6. Pour déterminer si, en substance, un compte d'investissement séparé et les obligations de paiement des loyers représentent des actifs et des passifs de l'Entreprise, il convient d'appliquer les définitions et les commentaires des paragraphes 49 à 64 du Cadre. Les indicateurs qui, collectivement, démontrent qu'en substance un compte d'investissement séparé et les obligations de paiement des loyers ne satisfont pas aux définitions d'un actif et d'un passif et ne doivent pas être comptabilisés par l'Entreprise, sont notamment les suivants:
  - (a) l'Entreprise n'est pas en mesure d'orienter le compte d'investissement vers la poursuite de ses propres objectifs et elle n'est pas obligée d'effectuer les paiements des loyers. Cela est le cas, par exemple, lorsqu'un montant payé d'avance est placé dans un compte d'investissement séparé pour protéger l'Investisseur et ne peut être utilisé que pour payer ce dernier, lorsque l'Investisseur accepte que les obligations de paiement des loyers soient honorées en prélevant sur les fonds du compte d'investissement et que l'Entreprise n'a pas la faculté de retenir les paiements effectués à l'Investisseur à partir de ce compte;
  - (b) l'Entreprise n'a qu'un risque très faible d'avoir à rembourser l'intégralité de la commission reçue d'un Investisseur et vraisemblablement d'avoir à payer une somme supplémentaire ou, lorsqu'elle n'a reçu aucune commission, n'a qu'un risque très faible d'avoir à payer une somme à payer au titre d'autres obligations (une garantie, par exemple). Il n'existe qu'un risque très faible de paiement lorsque, par exemple, les termes de l'accord imposent d'investir une somme d'avance dans des actifs sans risque qui devraient générer des flux de trésorerie suffisants pour exécuter les obligations de paiement des loyers; et
  - (c) les seuls flux de trésorerie attendus selon l'accord, en dehors des flux de trésorerie initiaux à l'origine de l'accord, sont les paiements des loyers effectués uniquement à partir de fonds retirés du compte d'investissement séparé, constitué avec les flux de trésorerie initiaux.
7. Les autres obligations d'un accord, y compris les garanties données et les obligations encourues en cas de résiliation anticipée, doivent être comptabilisées selon les dispositions d'IAS 37 ou d'IAS 39, en fonction de leurs dispositions.
8. Les critères énoncés au paragraphe 20 de IAS 18 doivent être appliqués aux faits et circonstances de chaque accord pour déterminer à quel moment il faut comptabiliser en produit une commission qu'une Entreprise pourrait recevoir. Des facteurs tels que de savoir s'il y a implication continue sous la forme d'obligations de performances futures significatives indispensables pour que la commission soit acquise, si des risques sont conservés, les dispositions d'éventuels accords de garantie et le risque d'avoir à rembourser la commission doivent être examinés. Les indicateurs qui, individuellement, démontrent qu'il est inapproprié de comptabiliser en produit le montant intégral de la commission au moment où elle est reçue, si elle est reçue au début de l'accord, sont notamment les suivants:
  - (a) des obligations d'exécuter ou de s'abstenir de certaines activités importantes conditionnent l'acquisition de la commission reçue, et en conséquence l'exécution d'un accord juridiquement irrévocable n'est pas l'acte le plus important imposé par l'accord;
  - (b) des limitations sont imposées à l'utilisation de l'actif sous-jacent qui ont pour effet pratique de restreindre et de modifier sensiblement la faculté pour l'Entreprise d'utiliser l'actif (par exemple de l'épuiser, de le vendre ou de le donner en garantie);

**SIC-28**

- (c) la probabilité d'avoir à rembourser un quelconque montant de la commission et éventuellement à payer un montant supplémentaire n'est pas faible. Il en est ainsi, par exemple, lorsque:
- (i) l'actif sous-jacent n'est pas un actif spécialisé dont l'Entreprise a besoin pour conduire son activité et qu'en conséquence il est possible que l'Entreprise paye un montant pour résilier l'accord de manière anticipée; ou lorsque
  - (ii) l'Entreprise est tenue par les termes de l'accord, ou a un pouvoir discrétionnaire partiel ou total, d'investir un montant d'avance dans des actifs comportant un montant de risque (de change, d'intérêt ou de crédit) plus que non significatif. Dans ce cas, le risque que la valeur de l'investissement soit insuffisante pour exécuter les obligations de paiement des loyers n'est pas très faible et, en conséquence, il est possible que l'Entreprise soit tenue d'acquitter un certain montant.

9. La commission doit être présentée dans le compte de résultat sur la base de sa nature et de sa réalité économique.

*Informations à fournir*

10. Tous les aspects d'un accord n'impliquant pas, en substance, un contrat de location selon IAS 17 doivent être considérés lors de la détermination des informations appropriées à fournir pour comprendre l'accord et le traitement comptable adopté. Pour chacun des exercices au cours duquel un accord existe, l'Entreprise doit fournir les informations suivantes:
- (a) une description de l'accord incluant:
    - (i) l'actif sous-jacent et les éventuelles restrictions limitant son utilisation;
    - (ii) la durée de vie et les autres dispositions importantes de l'accord;
    - (iii) les transactions qui sont liées, y compris les options; et
  - (b) le traitement comptable appliqué à toute commission reçue, le montant comptabilisé en tant que produit dans l'exercice et le poste du compte de résultat dans lequel il est comptabilisé.
11. Les informations à fournir conformément au paragraphe 10 de la présente Interprétation doivent être fournies individuellement pour chaque accord ou globalement pour chaque catégorie d'accords. Une catégorie est un regroupement d'accords dont les actifs sous-jacents sont de nature similaire (des centrales électriques, par exemple).

Date du consensus: février 2000.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-28****Regroupement d'entreprises — «Date d'échange» et juste valeur des instruments de capitaux propres**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 22, Regroupements d'entreprises (révisée en 1998).

*Question*

1. Une entreprise peut émettre ses propres instruments de capitaux propres en tant que rémunération dans un regroupement d'entreprises comptabilisé comme une acquisition selon IAS 22. IAS 22.21 impose de comptabiliser une acquisition à son coût et d'évaluer les instruments de capitaux propres émis par l'acquéreur à leur juste valeur à la date d'échange.
2. Si les instruments de capitaux propres émis en tant que rémunération sont cotés sur un marché et si leur cours à la date d'échange n'est pas un indicateur fiable de leur juste valeur, IAS 22.24 indique qu'il convient de tenir compte des mouvements de cours pendant un délai raisonnable avant et après l'annonce des conditions de l'acquisition.
3. Les questions sont de savoir:
  - (a) quelle est la «date d'échange» lorsque l'on détermine la juste valeur des instruments de capitaux propres émis en tant que rémunération dans une acquisition;
  - (b) quand il est approprié de prendre en considération d'autres indications et méthodes d'évaluation en sus du cours d'un instrument de capitaux propres coté publié à la date d'échange;
  - (c) quelles sont les informations à fournir lorsqu'on n'a pas utilisé le prix publié d'un instrument de capitaux propres coté comme juste valeur des instruments et quelles sont les informations à fournir lorsqu'un instrument de capitaux propres n'a pas de prix publié.
4. IAS 22.65 impose d'inclure le montant d'un ajustement du prix d'acquisition dépendant d'un ou plusieurs événements futurs, dans le coût d'acquisition à la date d'acquisition si cet ajustement est probable et si son montant peut être évalué de façon fiable. IAS 22.68 impose d'ajuster le coût d'acquisition lorsqu'une éventualité affectant le montant du prix d'acquisition est levée postérieurement à la date d'acquisition. En conséquence, la présente Interprétation ne s'applique pas aux instruments de capitaux propres émis en tant qu'ajustements du prix d'acquisition dépendant d'un ou plusieurs événements futurs, à moins que les ajustements ne soient probables et que les montants ne puissent être évalués de façon fiable à la date d'acquisition.

*Consensus*

5. Lorsqu'une acquisition s'effectue dans le cadre d'une seule transaction et non pas par étapes, la «date d'échange» est la date d'acquisition, c'est-à-dire la date à laquelle l'acquéreur prend le contrôle de l'actif net et des activités de l'entreprise acquise. Lorsqu'une acquisition s'effectue par étapes (par exemple, par achats successifs d'actions), la juste valeur des instruments de capitaux propres émis à chaque étape en tant que rémunération doit être déterminée à la date à laquelle chaque prise de participation est comptabilisée dans les états financiers de l'acquéreur.
6. Le cours publié à la date d'échange d'un instrument de capitaux propres coté fournit la meilleure indication de la juste valeur de l'instrument et doit être utilisé, sauf en de rares circonstances. D'autres indications et d'autres méthodes d'évaluation doivent également être considérées, uniquement dans les rares cas où l'on peut démontrer que le cours publié à cette date n'est pas un indicateur fiable et que les autres indicateurs et méthodes d'évaluation fournissent une évaluation plus fiable de la juste valeur de l'instrument de capitaux propres. Le cours publié à la date d'échange est un indicateur non fiable uniquement s'il a été affecté par des fluctuations de prix indues ou par l'étroitesse du marché.

*Informations à fournir*

7. Lorsque le cours publié d'un instrument de capitaux propres émis en tant que rémunération existe à la date d'échange mais n'a pas été utilisé comme juste valeur de l'instrument, une entreprise doit indiquer:
  - (a) ce fait;
  - (b) les raisons pour lesquelles le cours publié n'est pas la juste valeur des instruments de capitaux propres;

**SIC-29**

- (c) la méthode et les hypothèses importantes appliquées pour déterminer la juste valeur; et
  - (d) le montant global de la différence entre le cours publié et le montant déterminé comme étant la juste valeur des instruments de capitaux propres.
8. Lorsqu'un instrument de capitaux propres émis en tant que rémunération n'a pas de cours publié à la date d'échange, une entreprise doit indiquer ce fait ainsi que la méthode et les hypothèses importantes appliquées pour déterminer la juste valeur.

Date du consensus: février 2001.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les acquisitions dont la comptabilisation initiale est intervenue à compter du 31 décembre 2001.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-29****Informations à fournir — Accords de concession de services**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 1, Présentation des états financiers (révisée en 1997).

**Question**

1. Une entreprise (le Concessionnaire) peut passer un accord avec une autre entreprise (le Concédant) pour l'offre de services permettant au public d'avoir accès à des prestations économiques et sociales majeures. Le Concédant peut être une entreprise du secteur public ou privé, y compris un organe de la puissance publique. Les prestations de distribution d'eau et de traitement de l'eau, les autoroutes, parkings, tunnels, ponts, aéroports et réseaux de télécommunications fournissent des exemples d'accords de concession de services. Un certain nombre de services internes (par exemple le service de cafétéria, la maintenance des bâtiments, des fonctions comptables ou de technologie de l'information) qu'une entreprise externalise sont des exemples d'accords qui ne sont pas des accords de concession de services.
2. Un accord de concession de services implique généralement le transfert par le Concédant au Concessionnaire, pour toute la durée de la concession:
  - (a) du droit d'offrir des services permettant au public d'avoir accès à des prestations économiques et sociales majeures, et
  - (b) dans certains cas, du droit d'utiliser des immobilisations corporelles, des immobilisations incorporelles et/ou des actifs financiers spécifiés,en échange de l'engagement pris par le Concessionnaire:
  - (a) d'offrir les services conformément à certaines dispositions pendant la durée de la concession, et
  - (b) s'il y a lieu, de restituer, en fin de concession, les droits reçus au début de la concession et/ou acquis pendant la durée de la concession.
3. La caractéristique commune à tous les accords de concession de services est le fait que le Concessionnaire à la fois reçoit un droit et contracte une obligation d'offrir des services publics.

4. La question qui se pose est de savoir quelles informations doivent être fournies dans les notes annexes aux états financiers d'un Concessionnaire et d'un Concédant.
5. Certains aspects et certaines informations à fournir concernant certains accords de concession de services sont déjà traités dans les Normes comptables internationales existantes (IAS 16, par exemple, s'applique aux acquisitions d'immobilisations corporelles, IAS 17 aux contrats de location d'actifs et IAS 38 aux acquisitions d'immobilisations incorporelles). Mais un accord de concession de services peut impliquer des contrats non entièrement exécutés qui ne sont pas traités dans les Normes comptables internationales, hormis les cas de contrats déficitaires, dans lesquels IAS 37 s'applique. En conséquence, la présente Interprétation traite des informations supplémentaires à fournir pour les accords de concession de services.

#### Consensus

6. Lors de la détermination des informations appropriées à fournir dans les notes annexes aux états financiers, il faut considérer tous les aspects d'un accord de concession de services. Pour chaque période un Concessionnaire et un Concédant doivent fournir les informations suivantes:
  - (a) une description de l'accord;
  - (b) les dispositions importantes de l'accord qui peuvent affecter le montant, l'échéance et l'existence des flux de trésorerie (par exemple la durée de la concession, les dates de refixation du prix et la base de détermination de la refixation ou de la renégociation du prix);
  - (c) la nature et l'étendue (par exemple quantité, durée ou montant selon le cas) des:
    - (i) droits d'utiliser des actifs spécifiés;
    - (ii) obligations de fournir ou droits d'attendre la fourniture de services;
    - (iii) obligations d'acquérir ou de construire des immobilisations corporelles;
    - (iv) obligations de remettre ou droits de recevoir des actifs spécifiés en fin de concession;
    - (v) options de renouvellement et de résiliation; et
    - (vi) autres droits et obligations (révision générale, par exemple); et
  - (d) les changements apportés à l'accord durant la période.
7. Les informations à fournir conformément au paragraphe 6 de la présente Interprétation doivent être fournies individuellement pour chaque accord de concession de services ou globalement pour chaque catégorie d'accords de concession de services. Une catégorie est un ensemble d'accords de concession impliquant des services de nature similaire (par exemple, collecte de péages, services de télécommunications et de traitement de l'eau).

Date du consensus: mai 2001.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001.

#### STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-30

##### **Monnaie de présentation des états financiers — Passage de la monnaie d'évaluation à la monnaie de présentation**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 21, Effets des variations des cours des monnaies étrangères (révisée en 1993), IAS 29, Information financière dans les économies hyperinflationnistes (reformatée en 1994).

**SIC-30***Question*

1. SIC-19, Monnaie de présentation — Évaluation et présentation des états financiers selon IAS 21 et IAS 29, aborde la question de la manière dont une entreprise convertit ses états financiers pour passer d'une monnaie utilisée pour l'évaluation des différents postes (monnaie d'évaluation) à une autre monnaie utilisée pour la présentation de ses états financiers (monnaie de présentation). SIC-19 ne spécifie pas la méthode de conversion à appliquer mais impose que la méthode utilisée n'aboutisse pas à une présentation qui ne soit pas cohérente avec l'évaluation des différents postes des états financiers.
2. SIC-19.15 développe cette disposition en prenant l'exemple d'une entreprise russe qui utilise le rouble comme monnaie d'évaluation et convertit ses états financiers dans une autre monnaie (l'euro, par exemple) à des fins de présentation. Il établit que la méthode utilisée pour convertir les roubles en euros ne doit pas, par exemple, avoir pour effet de substituer l'euro au rouble en tant que monnaie d'évaluation.
3. IAS 21.5 énonce que la Norme ne traite pas du retraitement des états financiers d'une entreprise dans une monnaie différente de sa monnaie de présentation lorsque ce retraitement est fait pour la commodité des lecteurs habitués à cette autre monnaie ou pour des raisons similaires.
4. Les questions sont de savoir:
  - (a) comment il faut convertir les postes des états financiers pour passer d'une monnaie d'évaluation à une monnaie de présentation lorsque les états financiers sont présentés dans une monnaie autre que la monnaie d'évaluation déterminée selon SIC-19; et
  - (b) quelles sont les informations à fournir:
    - (i) lorsque les états financiers sont présentés dans une monnaie autre que la monnaie d'évaluation déterminée selon SIC-19; ou
    - (ii) lorsque des informations supplémentaires non imposées par les Normes comptables internationales sont présentées dans les états financiers et dans une monnaie autre que celle utilisée pour la présentation des états financiers, dans un souci de commodité pour certains utilisateurs.
5. La présente Interprétation doit être lue et appliquée conjointement aux dispositions de SIC-19. Le terme «états financiers» englobe les états financiers consolidés tels qu'indiqués par IAS 27.4.

*Consensus*

6. Lorsque les états financiers sont présentés dans une monnaie autre que la monnaie d'évaluation déterminée selon SIC-19 et que la monnaie d'évaluation n'est pas la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les dispositions de SIC-19.9 doivent s'appliquer comme suit:
  - (a) les éléments de l'actif et du passif de tous les bilans présentés (c'est-à-dire y compris les données comparatives) doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun des bilans présentés;
  - (b) les éléments de produits et de charges de tous les exercices présentés (c'est-à-dire y compris les données comparatives) doivent être convertis au cours de change à la date des transactions ou à un cours approchant des cours de change effectifs;
  - (c) les éléments de capitaux propres autres que le résultat net de la période qui est inclus dans le solde des résultats accumulés non distribués, doivent être convertis au cours de clôture à la date de chacun des bilans présentés; et
  - (d) toutes les différences de change résultant de la conversion opérée conformément aux dispositions des paragraphes 6(a) à 6(c) de la présente Interprétation doivent être comptabilisées directement dans les capitaux propres.
7. Lorsque les états financiers sont présentés dans une monnaie autre que la monnaie d'évaluation déterminée selon SIC-19 et que la monnaie d'évaluation est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, les dispositions de SIC-19.9 doivent s'appliquer comme suit:
  - (a) les éléments de l'actif, du passif et des capitaux propres de tous les bilans présentés (c'est-à-dire y compris les données comparatives) doivent être convertis au cours de clôture à la date du bilan le plus récent présenté; et
  - (b) les éléments de produits et de charges de tous les exercices présentés (c'est-à-dire y compris les données comparatives) doivent être convertis au cours de clôture à la fin de l'exercice le plus récent présenté.

*Informations à fournir*

8. Lorsque les états financiers sont présentés dans une monnaie autre que la monnaie d'évaluation déterminée selon SIC-19, une entreprise doit, outre la fourniture des informations imposées par SIC-19.10, indiquer le fait que la monnaie d'évaluation reflète la réalité économique des circonstances et des événements sous-jacents de l'entreprise.
9. Lorsque les états financiers sont présentés dans une monnaie autre que la monnaie d'évaluation déterminée selon SIC-19 et que la monnaie d'évaluation est la monnaie d'une économie hyperinflationniste, une entreprise doit, outre la fourniture des informations imposées par IAS 29.39, indiquer les cours de clôture entre la monnaie d'évaluation et la monnaie de présentation à la date de chacun des bilans présentés.
10. Lorsque des informations supplémentaires non imposées par les Normes comptables internationales sont présentées dans les états financiers et dans une monnaie autre que celle utilisée pour la présentation des états financiers, dans un souci de commodité pour certains utilisateurs, une entreprise doit:
  - (a) identifier clairement ces informations comme des informations complémentaires pour les distinguer des informations imposées par les Normes comptables internationales et converties conformément aux dispositions des paragraphes 6 ou 7 de la présente Interprétation (selon ce qui est applicable);
  - (b) indiquer la monnaie d'évaluation utilisée pour la préparation des états financiers et la méthode de conversion utilisée pour déterminer les informations complémentaires présentées;
  - (c) indiquer le fait que la monnaie d'évaluation reflète la réalité économique des circonstances et des événements sous-jacents de l'entreprise et que les informations complémentaires sont présentées dans une autre monnaie dans un seul souci de commodité; et
  - (d) indiquer la monnaie dans laquelle les informations complémentaires sont présentées.

Les dispositions imposées par les paragraphes 8 et 10(c) s'appliquent aux états financiers consolidés en toutes circonstances excepté lorsque les monnaies d'évaluation des entreprises du groupe et la monnaie de présentation et, dans le cas où des informations supplémentaires sont présentées, la monnaie de présentation de ces informations supplémentaires, sont les mêmes. En ce qui concerne les dispositions des paragraphes 9 et 10(b) relatives aux informations à fournir dans les états financiers consolidés, les références à la monnaie d'évaluation se réfèrent à la monnaie d'évaluation de la mère.

Date du consensus: mai 2001.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les états financiers des exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-31****Produits des activités ordinaires — Opérations de troc portant sur des services de publicité**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 18, Produits des activités ordinaires (révisée en 1993).

*Question*

1. Une entreprise (le Vendeur) peut s'engager dans une opération de troc pour l'offre de services de publicité en échange de services de publicité reçus de son client (le Client). Des publicités peuvent être diffusées sur Internet ou par voie d'affichage, de spots à la radio ou à la télévision, de publication dans des magazines ou des journaux, ou utiliser tout autre média.

**SIC-32**

2. Dans certains cas, l'échange se fait sans contrepartie en trésorerie ou autre entre les entreprises. Dans d'autres cas, les entreprises échangent également des montants de trésorerie ou autre contrepartie identiques ou pratiquement identiques.
3. Un Vendeur qui fournit des services de publicité dans le cadre de ses activités ordinaires comptabilise en produits des activités ordinaires, selon IAS 18, les produits générés par une opération de troc impliquant des services de publicité lorsque, entre autres critères, les services échangés sont dissemblables (IAS 18.12) et le montant des produits peut être évalué de façon fiable (IAS 18.20 (a)). La présente Interprétation s'applique uniquement aux échanges de services de publicité dissemblables. Un échange de services de publicité semblables n'est pas une transaction générant des produits des activités ordinaires selon IAS 18.
4. La question est de savoir dans quelles circonstances un Vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité reçus ou fournis dans une opération de troc.

*Consensus*

5. Les produits d'une opération de troc impliquant de la publicité ne peuvent être évalués de façon fiable à la juste valeur des services de publicité reçus. Cependant, un Vendeur peut évaluer de façon fiable les produits des activités ordinaires à la juste valeur des services de publicité qu'il offre dans une opération de troc, par référence uniquement à des opérations autres que de troc qui:
  - (a) impliquent une publicité semblable à la publicité de l'opération de troc;
  - (b) se produisent fréquemment;
  - (c) représentent un montant et un nombre prépondérant de transactions si on les compare à toutes les transactions d'offre de publicité semblable à la publicité dans l'opération de troc;
  - (d) impliquent une contrepartie en trésorerie et/ou une autre forme de contrepartie (par exemple des titres négociables, des actifs non monétaires et d'autres services) dont la juste valeur peut être évaluée de façon fiable; et
  - (e) n'impliquent pas la même contrepartie que dans l'opération de troc.

Date du consensus: mai 2001.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 31 décembre 2001. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-32****Immobilisations incorporelles — Coûts liés aux sites web**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne soient pas déclarés comme conformes aux Normes comptables Internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et de chaque Interprétation applicable publiée par le Comité permanent d'interprétations. Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 38, Immobilisations incorporelles.

*Question*

1. Une entreprise peut être amenée à encourir des dépenses internes de développement et d'exploitation de son propre site web, destiné à un accès interne ou externe. Un site web conçu en vue d'accès externes peut être utilisé à des fins multiples, telles que la promotion et la publicité des produits et services de l'entreprise, la fourniture de services électroniques, et la vente de produits et services. Un site web conçu pour un accès interne peut être utilisé pour enregistrer les politiques de la société, les coordonnées de ses clients, et pour rechercher tout type d'information pertinente.

2. Les étapes de développement d'un site web peuvent se décrire comme suit:
  - (a) Planification — notamment la réalisation d'études de faisabilité, la définition d'objectifs et d'un cahier des charges, l'évaluation de solutions alternatives et la sélection des solutions préférentielles;
  - (b) Développement des applications et de l'infrastructure — notamment l'obtention d'un nom de domaine, l'acquisition et la mise au point du matériel et des logiciels d'exploitation, l'installation des applications mises au point et les tests préalables à la mise en œuvre;
  - (c) Création graphique — notamment la mise au point de la présentation des pages web;
  - (d) Élaboration du contenu — notamment la création, l'acquisition, la préparation et le chargement d'informations sous forme de graphismes ou de textes, sur le site web avant son achèvement. Ces informations peuvent être également enregistrées dans des bases de données distinctes intégrées au site web (ou accessibles depuis celui-ci) ou encore codées directement dans les pages web.
3. Dès l'achèvement du site web commence la phase opérationnelle. Pendant cette phase, l'entreprise assure la mise à jour et l'amélioration des applications, de l'infrastructure, des graphismes et du contenu du site.
4. La comptabilisation des dépenses internes de développement et d'exploitation de son propre site web, pose à l'entreprise les questions suivantes:
  - (a) le site web est-il une immobilisation incorporelle générée en interne, soumise aux dispositions d'IAS 38; et
  - (b) quel est le traitement comptable approprié pour une telle dépense.
5. La présente Interprétation ne s'applique pas aux dépenses d'acquisition, de développement et d'exploitation du matériel (par ex. les serveurs web, les serveurs relais, les serveurs de production et les connexions Internet) destiné au site web. Ces dépenses relèvent de l'IAS 16, Immobilisations corporelles (révisée en 1998). En outre, lorsqu'une entreprise encourt des dépenses à l'égard d'un fournisseur de services d'accès Internet qui abrite son site web, cette dépense est comptabilisée en charges, en vertu de l'IAS 8.7 et du Cadre, au moment de la réception des services.
6. La norme IAS 38 ne s'applique pas aux immobilisations incorporelles détenues par une entreprise en vue de leur vente dans le cadre de l'activité normale (voir IAS 2, Stocks, et IAS 11, Contrats de construction), ni aux contrats de location entrant dans le champ d'application de IAS 17, Contrats de location (révisée en 1997). Dès lors, la présente Interprétation ne s'applique pas aux dépenses de développement ou d'exploitation d'un site web (ou de logiciels de site web) encourues en vue d'une revente à une autre entreprise. En cas de mise à disposition d'un site web dans le cadre d'un contrat de location, le loueur applique la présente Interprétation. Dans le cas de mise à disposition d'un site web dans le cadre d'un contrat de location-financement, le loueur applique la présente Interprétation après comptabilisation initiale de l'actif loué.

#### Consensus

7. Le site web propre d'une entreprise, résultant de ses propres efforts de développement et destiné à un accès interne ou externe constitue une immobilisation incorporelle générée en interne et soumise aux dispositions d'IAS 38.
8. Un site web résultant d'efforts de développement interne doit être comptabilisé comme un actif incorporel si et seulement si, outre la conformité aux dispositions générales en matière de comptabilisation et d'évaluation initiale décrites dans IAS 38.19, l'entreprise satisfait aux dispositions de IAS 38.45. En particulier, une entreprise est en mesure de satisfaire à la disposition visant à démontrer que le site web générera des avantages économiques futurs probables conformément à IAS 38.45(d) si, par exemple, le site web est susceptible de générer un chiffre d'affaires, notamment parce qu'il permet de placer des commandes. Une entreprise dont le site web a été développé exclusivement ou essentiellement pour la promotion et la publicité de ses propres produits et services n'est pas en mesure de démontrer qu'il générera des avantages économiques futurs probables; dès lors, toutes les dépenses de développement d'un tel site web doivent être comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues.

**SIC-33**

9. Toute dépense interne liée au développement et à l'exploitation du site web propre d'une entreprise doit être comptabilisée conformément à IAS 38. Il convient d'évaluer la nature de chaque activité pour laquelle sont encourues des dépenses (par ex. la formation des salariés et la maintenance du site) ainsi que le stade de développement ou de maintenance après développement pour déterminer le traitement comptable approprié (des commentaires complémentaires sont fournis en annexe à la présente Interprétation). Ainsi,
- (a) par sa nature, le stade de planification est proche de la phase de recherche visée par IAS 38.42 à 44. Les dépenses encourues à ce stade sont comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues;
  - (b) dans la mesure où le contenu est élaboré à des fins autres que la promotion et la publicité des produits et services de l'entreprise elle-même, le stade de développement des applications et de l'infrastructure, le stade de création graphique et le stade de l'élaboration du contenu sont semblables, par leur nature, à la phase de développement visée par IAS 38.45 à 52. Les dépenses encourues à ces stades doivent être comprises dans le coût du site web comptabilisé en tant qu'actif incorporel conformément au paragraphe 8 de la présente Interprétation dès lors que la dépense peut être directement attribuée ou allouée, sur une base raisonnable, cohérente et permanente, à la préparation du site web en vue de son utilisation prévue. Par exemple, les dépenses d'acquisition ou de création de contenu (en dehors du contenu qui assure la publicité et la promotion des propres produits et services de l'entreprise) spécifiquement pour un site web, ou les dépenses visant à permettre l'utilisation de ce contenu (par ex. des redevances pour l'acquisition d'une autorisation de reproduction) sur le site web doivent être incluses dans le coût de développement lorsque cette condition est satisfaite. Toutefois, conformément à IAS 38.59, les dépenses relatives à une immobilisation incorporelle initialement comptabilisée en charges dans des états financiers antérieurs ne doivent pas être comptabilisées ultérieurement comme élément du coût d'une immobilisation corporelle (par ex. lorsque des redevances de copyright ont été totalement amorties et que le contenu est ensuite affiché sur un site web);
  - (c) dans la mesure où le contenu est élaboré pour assurer la publicité et la promotion des produits et services propres de la société (par ex. photographies numériques de produits) les dépenses encourues au stade de l'élaboration du contenu doivent être comptabilisées en charges lorsqu'elles sont encourues conformément à IAS 38.57(c). Par exemple, les honoraires pour la prise de photos numériques des produits d'une entreprise et pour l'amélioration de leur présentation devront être comptabilisés en charges au moment de la réception des services, et non au moment de l'affichage des photographies numériques sur le site web;
  - (d) la phase d'exploitation commence dès l'achèvement du site web. Les dépenses encourues à ce stade doivent être comptabilisées en charges au moment où elles sont encourues, sauf si elles répondent aux critères de IAS 38.60.
10. Un site web comptabilisé en immobilisation incorporelle conformément au paragraphe 8 de la présente Interprétation doit être évalué après la comptabilisation initiale en appliquant les dispositions de IAS 38.63 à 78. La meilleure estimation de la durée de vie utile d'un site web doit être courte.

Date du consensus: mai 2001.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur le 25 mars 2002. Les effets de l'adoption de la présente Interprétation doivent être comptabilisés selon les dispositions transitoires de IAS 38.118 à 121. Dès lors, si un site web ne satisfait pas aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle mais qu'il a été auparavant comptabilisé comme un actif, il y a lieu de décomptabiliser cet élément à la date d'entrée en vigueur de la présente Interprétation. Lorsque les dépenses de développement d'un site web existant ne satisfont pas aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, et que ce site n'a pas encore été comptabilisé comme un actif, il n'y a pas lieu de comptabiliser une immobilisation incorporelle à la date d'entrée en vigueur de la présente Interprétation. Lorsque les dépenses de développement d'un site web existant satisfont aux critères de comptabilisation d'une immobilisation incorporelle, et que ce site était déjà comptabilisé comme un actif et évalué initialement à son coût, le montant initialement comptabilisé sera réputé avoir été correctement déterminé.

**STANDING INTERPRETATIONS COMMITTEE INTERPRÉTATION SIC-33****Consolidation et méthode de la mise en équivalence — Droits de vote potentiels et répartition des pourcentages d'intérêt**

Le paragraphe 11 d'IAS 1 (révisée en 1997), Présentation des états financiers, impose que les états financiers ne doivent pas être décrits comme se conformant aux Normes comptables internationales s'ils ne se conforment pas à toutes les dispositions de chaque Norme applicable et à chaque Interprétation applicable du Comité permanent d'interprétations (Standing Interpretations Committee, SIC). Les Interprétations du SIC ne sont pas censées s'appliquer aux éléments non significatifs.

Référence: IAS 27, États financiers consolidés et comptabilisation des participations dans des filiales (reformatée en 1994), IAS 28, Comptabilisation des participations dans des entreprises associées (révisée en 2000), IAS 39, Instruments financiers: comptabilisation et évaluation (révisée en 2000).

#### Question

1. Une entreprise peut posséder des bons de souscription d'actions, des options d'achat d'actions, des instruments d'emprunt ou de capitaux propres convertibles en actions ordinaires ou autres instruments analogues qui, s'ils sont exercés ou convertis, ont la faculté de donner à l'entreprise un pouvoir de vote ou de restreindre le pouvoir de vote d'une autre partie sur les politiques financière et opérationnelle d'une autre entreprise (droits de vote potentiels).
2. Les questions sont de savoir:
  - (a) Lorsque l'on apprécie le contrôle ou l'influence notable exercé(e) par une entreprise sur une autre entreprise selon IAS 27 et IAS 28 respectivement,
    - (i) s'il faut considérer l'existence et l'impact des droits de vote potentiels, en sus des facteurs décrits par IAS 27.12 et IAS 28.4 à 5; et
    - (ii) dans l'affirmative, s'il faut apprécier d'autres faits et circonstances liés aux droits de vote potentiels;
  - (b) si la proportion affectée à la mère et aux intérêts minoritaires dans la préparation des états financiers consolidés selon IAS 27 et la proportion affectée à un investisseur qui comptabilise sa participation dans une entreprise associée par la méthode de la mise en équivalence selon IAS 28 doivent être déterminées sur la base de pourcentage d'intérêt actuel ou du pourcentage d'intérêt qu'il détiendrait s'il exerçait ou convertirait ses droits de vote potentiels; et
  - (c) le traitement comptable approprié concernant les droits de vote potentiels jusqu'à l'exercice ou l'expiration de ces droits.

#### Consensus

3. L'existence et l'impact des droits de vote potentiels qui sont actuellement exerçables ou actuellement convertibles doivent être considérés, en sus des facteurs décrits dans IAS 27.12 et IAS 28.4 à 5, lorsqu'on détermine si une entreprise contrôle (tel que défini dans IAS 27.6) ou exerce une influence notable (telle que définie dans IAS 28.3) sur une autre entreprise. Tous les droits potentiels doivent être considérés, y compris les droits de vote potentiels détenus par d'autres entreprises. Les droits de vote potentiels ne sont pas actuellement exerçables ou actuellement convertibles lorsque, par exemple, ils ne peuvent être exercés ou convertis qu'à une date future ou qu'en cas de survenance d'un événement futur.
4. Tous les faits et circonstances affectant les droits de vote potentiels considérés selon les dispositions du paragraphe 3 de la présente Interprétation doivent être examinés, à l'exception de l'intention de la Direction et de la capacité financière à exercer ou à convertir ces droits. Les autres faits qu'il convient de considérer sont les conditions d'exercice des droits de vote potentiels et les transactions éventuellement liées. (L'annexe A illustre par des exemples l'application de la présente Interprétation.)
5. La proportion affectée à la mère et aux intérêts minoritaires pour préparer les états financiers consolidés selon IAS 27 et la proportion affectée à un investisseur qui comptabilise sa participation par la méthode de la mise en équivalence selon IAS 28, doit être déterminée sur la base de seuls pourcentages d'intérêt actuels. Une entreprise peut, en substance, détenir un pourcentage d'intérêt actuelle lorsque, par exemple, elle vend et s'engage simultanément à racheter l'accès aux avantages économiques associés à un pourcentage d'intérêt, mais n'en perd pas le contrôle. Dans ce cas, la proportion affectée doit être déterminée en tenant compte de l'exercice éventuel des droits de vote potentiels et autres instruments dérivés qui, en substance, lui donnent actuellement accès aux avantages économiques associés au pourcentage d'intérêt. (L'annexe B illustre par des exemples l'application de la présente Interprétation.)

**SIC-33**

6. Lorsqu'on consolide et lorsqu'on applique la méthode de la mise en équivalence, les instruments contenant des droits de vote potentiels ne doivent être comptabilisés respectivement comme un élément de la participation dans une filiale et de la participation dans une société associée que lorsque l'affectation de la proportion des pourcentages d'intérêt tient compte de l'exercice des droits de vote potentiels selon le paragraphe 5 de la présente Interprétation. Dans tous les autres cas, les instruments contenant des droits de vote potentiels doivent être comptabilisés selon IAS 39.

Date du consensus: août 2001.

Date d'entrée en vigueur: la présente Interprétation entre en vigueur pour les exercices ouverts à compter du 1<sup>er</sup> janvier 2002. Les changements de méthodes comptables doivent être comptabilisés conformément aux dispositions transitoires de IAS 8.46.

---